

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Společný konsolidovaný korporátní základ daně
Common Consolidated Corporate Tax Base

Student: Bc. Ivana Pavlásková
Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2016

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Ivana Pavlásková

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

**Společný konsolidovaný korporátní základ daně
Common Consolidated Corporate Tax Base**

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vývoj harmonizace v oblasti korporátních daní
 3. Analýza návrhu společného konsolidovaného korporátního základu daně
 4. Vliv případného zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na legislativu vybraných zemí
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

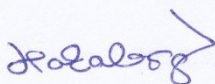
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- SHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

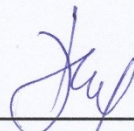
Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Jan Šíroký, CSc.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016

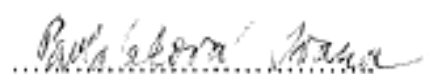


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně na základě literatury a pramenů uvedených v seznamu použité literatury, s výjimkou příloh č. 1, 3, 6 a 7.“



V Ostravě 22. dubna 2016

Bc. Ivana Pavlásková

Obsah

1.	Úvod.....	5
2.	Vývoj harmonizace v oblasti korporátních daní	7
2.1	Daňová koordinace, harmonizace a konkurence	7
2.2	Vývoj harmonizace přímých daní v právních předpisech	10
2.3	Varianty harmonizace systému korporativního zdaňování	18
2.4	Dílčí závěr.....	20
3.	Analýza návrhu společného konsolidovaného korporátního základu daně	21
3.1	Základní souvislosti návrhu.....	21
3.2	Jednotlivé kapitoly návrhu.....	23
3.2.1	Kapitola I – oblast působnosti	23
3.2.2	Kapitola II – definice.....	24
3.2.3	Kapitola III – volba systému	25
3.2.4	Kapitola IV – výpočet základu daně	25
3.2.5	Kapitola V – časový rozvrh a kvantifikace	27
3.2.6	Kapitola VI – odpisování dlouhodobých aktiv	30
3.2.7	Kapitola VII – ztráty	33
3.2.8	Kapitola VIII – vstup do systému a vystoupení ze systému CCCTB	33
3.2.9	Kapitola IX – konsolidace.....	34
3.2.10	Kapitola X – vstup do skupiny a výstup ze skupiny	36
3.2.11	Kapitola XI – reorganizace podnikatelské činnosti.....	37
3.2.12	Kapitola XII – vztahy mezi skupinou a jinými subjekty.....	37
3.2.13	Kapitola XIII – transakce mezi přidruženými podniky.....	37
3.2.14	Kapitola XIV – pravidla proti zneužívání	38
3.2.15	Kapitola XV – transparentní subjekty	39
3.2.16	Kapitola XVI – rozdělení konsolidovaného základu daně.....	40
3.2.17	Kapitola XVII – správa systému CCCTB	45

3.2.18	Kapitola XVIII – závěrečná ustanovení	46
3.3	Dílčí závěr.....	47
4.	Vliv případného zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na legislativě vybraných zemí.....	48
4.1	Stanovisko k návrhu směrnice o CCCTB a výzkum případných dopadů	49
4.2	Legislativní rozdíly České republiky a Slovenské republiky se systémem CCCTB	52
4.2.1	Výpočet základu daně v České republice.....	53
4.2.2	Výpočet základu daně ve Slovenské republice	54
4.2.3	Srovnání pravidel k výpočtu základu daně jednotlivých legislativních předpisů	55
4.2.4	Dlouhodobá aktiva v České republice, ve Slovenské republice a systému CCCTB.....	62
4.2.5	Praktický příklad na odpisy dlouhodobého majetku	70
4.2.6	Souhrnný příklad k výpočtu základu daně s použitím jednotlivých pravidel	73
4.2.7	Dílčí závěr	78
5.	Závěr	79
	Seznam literatury.....	81
	Seznam zkratk	83
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Trendem dnešní doby je globalizace. Firmy expandují a zakládají si své dceřiné společnosti a stále provozovny, jak v zemích své působnosti, tak v jiných členských státech Evropské unie či v třetích zemích. Spolu tvoří skupiny a přesouvají svůj kapitál do těch zemí, ve kterých jsou nejvýhodnější podmínky pro co nejnižší daňovou povinnost, protože zdanění daňových základů je v rámci skupiny prováděno za každého jednotlivého člena zvlášť. Proto zisky společností upravené na základy daně nemají vliv na daňovou povinnost ostatních členů skupiny, které jsou samy součástí. Společnosti se tak vyhýbají placení daní a dochází k daňovým podvodům. Z tohoto důvodu je již od 60. let minulého století snahou Evropské unie harmonizovat, resp. koordinovat oblast korporativního zdaňování, která nejvíce ovlivňuje fungování jednotného trhu a v jednotlivých členských zemích je někdy i zcela odlišná.

V Evropské unii je v současné době prioritou číslo jedna podpora udržitelného růstu a investic, rovnoměrnou daňovou zátěž a rozložení zdrojů, které slouží k financování evropského hospodářství a posílí tak jeho konkurenceschopnost. Hlavní nástrojem je určení pravidel pro spravedlivé a efektivní zdanění zisků právnických osob. Korporativní zdaňování patří mezi hlavní příjmy rozpočtů členských zemí Evropské unie a hlavní faktor pro společnosti rozhodující se o umístění svého kapitálu.

Cílem této práce je teoreticky popsat vývoj harmonizace daní z příjmů právnických osob v Evropské unii. Dále nastínit návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM(2011) 121 v konečném znění (dále jen „návrh směrnice o CCCTB“) a analyzovat dopady na legislativu vybraných členských států Evropské unie po zavedení této směrnice v platnost. Cílem práce není podrobněji popisovat a vysvětlovat ostatní směrnice Evropské unie.

Diplomová práce bude rozdělena do pěti kapitol, z nichž první je kapitolou úvodní, ve které je stanoven cíl práce a obsah následujících částí práce. Závěrečná, pátá kapitola bude pojednávat o dosažených výsledcích předchozích kapitol.

Druhá kapitola bude obsahovat vývoj harmonizace korporátních daní v Evropské unii s uvedením souvisejících právních aktů, které měly na harmonizaci daní z příjmů právnických osob největší vliv.

Podrobný rozbor návrhu směrnice o CCCTB bude uveden v třetí kapitole této práce. Rozbor bude obsahovat analýzu jednotlivých kapitol návrhu směrnice o CCCTB, s použitím schémat ke správnému pochopení dané problematiky.

V návaznosti na předchozí kapitolu bude cílem čtvrté kapitoly analyzovat dopady na právní systém v oblasti daní z příjmů právnických osob vybraných členských států Evropské unie po případném uvedení směrnice o CCCTB v platnost. Zkoumány budou postupy výpočtu základu daně a posuzování dlouhodobých aktiv s výpočty odpisů, na základě právních předpisů o daních z příjmů České republiky a Slovenské republiky. Jednotlivé pravidla pak budou dále srovnány s postupy určenými v návrhu směrnice o CCCTB. Závěrem budou případné rozdíly všech legislativ znázorněny na praktických příkladech.

Při psaní diplomové práce budou použity vědecké metody. Analýzou se má na mysli rozložení zkoumaného jevu na menší části, které jsou dále vysvětleny a bude především použita při zpracování čtvrté kapitoly této práce, společně s komparací. Dále bude použita metoda syntézy. V třetí a čtvrté části diplomové práce budou také ve velké míře studovány legislativní prameny.

Právní předpisy jednotlivých členských států a návrh směrnice o CCCTB budou použity při zpracování diplomové práce ve verzích platných k 31. 12. 2015. Změny uvedených právních aktů po tomto dni nebudou brány v potaz.

Pro přepočet hodnot diplomové práce bude použit kurz České národní banky k 31. 12. 2015, a to 27,025 Kč/EUR.

2. Vývoj harmonizace v oblasti korporátních daní

Od 60. let minulého století dochází k evropské integraci, která je založena na třech základních smlouvách. Konkrétně se jedná o Smlouvu o založení Evropského společenství uhlí a oceli, která byla podepsána den 18. dubna 1951, dále o Smlouvu o založení Evropského společenství pro atomovou energii podepsanou dne 25. března 1957 a o Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství podepsanou taktéž 25. března 1957. Výše uvedené smlouvy byly později doplněny a nahrazeny dalšími.¹

Mezi nejdůležitější smlouvy, které vstoupily v platnost v průběhu dalších let a přinesly největší změny do evropského integračního procesu, patřil tzv. Jednotný vnitřní pakt, který mimo jiné vymezil koordinaci zahraniční politiky a redefinoval společný trh jako vnitřní trh bez hranic.

Dále následovala čtvrtá základní smlouva, a to Smlouva o Evropské unii, která byla účinná od 1. listopadu 1993. Díky ní došlo ke změně názvu z Evropského hospodářského společenství na Evropské společenství. Od 1. února 2003 mohlo dojít k rozšíření Evropské unie díky smlouvě z Nice.

Dle Lisabonské smlouvy, která je účinná od 1. prosince 2009, je mimo jiné, Evropská unie založena na novelizované Smlouvě o Evropské unii a Smlouvě o fungování Evropské unie, která nahrazuje Smlouvu o založení Evropského společenství. Po přijetí této smlouvy se právo Evropské unie skládá z práva primárního, do kterého patří Smlouva o Evropské unii, Smlouva o fungování Evropské unie a jejich protokoly. Dále se skládá ze sekundárního práva, které tvoří nařízení, rozhodnutí, doporučení a stanoviska vydaná institucemi Evropské unie, jež ustavují smlouvy.

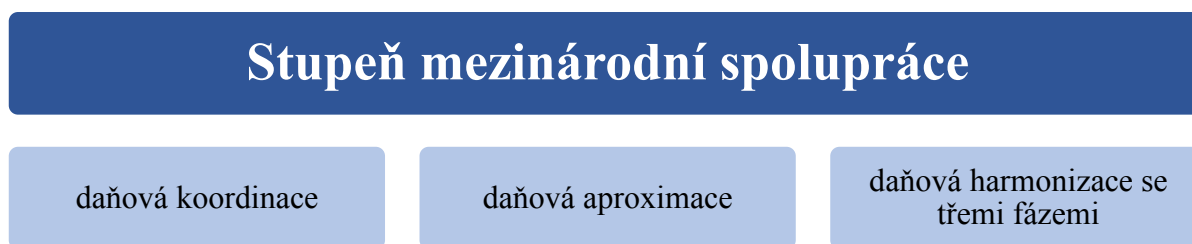
2.1 Daňová koordinace, harmonizace a konkurence

O potřebě daňové harmonizace se usilovalo v Evropských společenstvích od počátků evropské integrace. Důvodem byl nástup globalizace, kdy začalo docházet k mezinárodnímu obchodu a především vzniku nadnárodních společností. Tyto korporace si přesunují kapitál a při těchto pohybech dochází ke střetávání různých daňových systémů. V okamžiku, kdy mezinárodní společnosti mají několik dceřiných společností v různých zemích, musí docházet ke spolupráci vlád jednotlivých zemí v daňové oblasti. Důvodem takovéto spolupráce je omezení daňových úniků, a tím ovlivnění daňových příjmů do rozpočtů jednotlivých států.

¹ Zevrubněji NERUDOVÁ, D. (2014).

Stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů jsou znázorněny v *Obr. 1.1*.

Obr. 1.1: Stupně mezinárodní spolupráce podle hloubky sladění daňových systémů



Zdroj: vlastní zpracování podle ŠIROKÝ, J. (2013)

Daňovou koordinaci lze vnímat jako vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů.² Jejím prostřednictvím jsou navrhována doporučení v hlavních oblastech škodlivé daňové konkurence a návrhy pro smluvní vztahy jejích členských zemí (např. vzor smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma státy nebo činnosti nutné k omezení tzv. daňovým rájům). Je také nezbytné, aby jednotlivé státy byly informovány o příjmech jejich rezidentů v jiné zemi.

Dalším stupněm mezinárodního sbližování daňových systémů je daňová harmonizace. Jedná se o přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.³ Harmonizaci můžeme rozdělit do tří kroků, ve kterých probíhá:

- stanovení daně, která má být harmonizována,
- harmonizování daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.

Pro potřeby přibližování daňových systémů v Evropské unii se používají speciální nástroje, kterými jsou judikáty Soudního dvora Evropské unie. Svou interpretací jednotlivých rozsudků žalob podaných jednotlivými členskými státy nebo jejich rezidenty, dávají výklad nejen unijního práva, které je společné pro všechny země v Evropské unii, ale i národního práva členských států. Tyto rozsudky Soudního dvora Evropské unie jsou nazývány jako tzv. negativní daňová harmonizace, která je ovšem v konečném důsledku pozitivním jevem pro sbližování daňových systémů členských států Evropské unie.

Existují názory, které jednoznačně hovoří v neprospěch daňové harmonizace. Mezi ně patří potřeba zachování maximální fiskální autonomie. Díky tomu, že pravomoci národních

² Viz KUBÁTOVÁ, K. (2015).

³ Viz KUBÁTOVÁ, K. (2015).

centrálních bank převzala částečně Evropská centrální banka, jsou jejich role v souvislosti s měnovou unií omezeny. Pro fungování státu, z hlediska zásahů do ekonomiky, zbyly jednotlivým členským zemím nástroje fiskální. Mezi ně patří především daně a úroveň vládních výdajů. Jejich užívání by tedy mělo být maximálně autonomní, aby se státy mohly vypořádat s ekonomickými šoky, které se regulují pomocí tzv. vestavěných stabilizátorů, mezi které lze zařadit zejména přímé důchodové daně (progresivní daně). Je tedy zřejmé, že harmonizace je v tomto případě nežádoucí, neboť omezuje fiskální politiku státu z hlediska příjmů státních rozpočtů.

Dalším důvodem, který hovoří jasně proti harmonizaci daní, je skutečnost, že daňové sazby odpovídají preferencím a specifickým jednotlivých členských států. Např. v Dánsku, Belgii nebo Španělsku jsou uplatňovány vyšší sazby daně z přidané hodnoty a příjem z těchto daní tvoří podstatnou část státního rozpočtu dané země. Kdyby tyto státy musely upravit sazby těchto daní na určitou úroveň, kterou by stanovila Evropská unie v rámci harmonizace daní, znamenalo by to obrovský pokles příjmů do státních rozpočtů daných zemí.

Vedle těchto názorů, které jsou proti harmonizaci daní, existují i argumenty, které s daňovou harmonizací souhlasí. Především u zdaňování korporací daňová konkurence působí negativně a to v souvislosti s neúplným využitím výhod, které nabízí jednotný trh. V případě sjednocení konstrukce základu daně korporací by tedy byly nominální i efektivní sazby daně srovnatelné a nedocházelo by k asymetrickým informacím. Ty jsou často způsobeny rozdílným daňovým zatížením jednotlivých částí nadnárodních korporací. Stejně tak, by se tyto skutečnosti týkaly i malých a středních podniků, které podnikají na jednotném trhu a mohly by plně těžit z výhod, které tento jednotný trh nabízí. V konečném důsledku by harmonizace korporátních daní vedla ke zvýšení konkurenceschopnosti daňových subjektů na trhu Evropské unie.

Jakýmsi mezistupněm daňové koordinace a daňové harmonizace je aproximace daňových systémů, která ovšem harmonizaci do značné míry zpomaluje či dokonce zastavuje. Tímto termínem se vyjadřuje směr daňové spolupráce, kterým nutně nemusí být v konečném cíli sladění daňových soustav, ale pouze jejich přiblížení se k sobě navzájem⁴.

Při snaze daňových subjektů snižovat si daňové břemeno tím, že budou legálně či nelegálně přemísťovat daňové základy do zemí, kde je to pro ně výhodnější z hlediska nižšího zdanění, aby se tak vyhýbali daňové povinnosti, vzniká tzv. daňová konkurence mezi jednotlivými zeměmi. Jedná se tedy o snahu států přilákat do své země daňové základy

⁴ Zevrubněji ŠIROKÝ, J. (2013).

v podobě důchodů, obrátů firem, úroků a dividend tím, že nastaví výhodnější podmínky pro jejich zdanění.

Láczló Kovács, klasifikuje daňovou konkurenci podle své povahy na:

- poctivou, ta vyplývá z rozdílné úrovně celkového daňového zatížení obyvatelstva, která je výsledkem preferencí voličů, jež přikládají stupni zabezpečovaných veřejných statků, vzdělávacímu systému, infrastruktuře a výkonnosti veřejných institucí,
- škodlivou, pokud je zaměřena přesunování zahraničního kapitálu při současné ochraně národního trhu, a vytváří tak podmínky pro zvýšení nezaměstnanosti,
- spornou, která je někde mezi škodlivou a poctivou daňovou konkurencí a týká se hlavně vlačnosti předávání daňových informací a příp. prolomení bankovního tajemství.⁵

2.2 Vývoj harmonizace přímých daní v právních předpisech

Za první z hlavních činností směřující k harmonizaci přímých daní je přijetí tzv. Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v roce 1963. Definuje tzv. pravidlo tržního odstupu (ALS⁶), které je důležité pro stanovení transferových cen v transakcích mezi dvěma spojenými⁷ subjekty. Tyto subjekty musí být nezávislé a transferové ceny jsou stanoveny na základě cen, které jsou uplatňovány při transakcích mezi nimi. Výsledkem je potom určení tzv. daňové ALS ceny, což znamená ceny stanovené na převod zboží, služeb nebo nehmotného majetku mezi takto spojenými osobami. Daňová ALS cena odpovídá ceně, která by byla stanovena na trhu při podobné transakci mezi nezávislými osobami. Stále se ovšem pracuje na tom, jak by měla vypadat správná interpretace transferových cen.

Mezi zásadní přelomovou směrnicí, která byla přijata, patří směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. Zavedla povinnou výměnu informací, součinnost při zajišťování, vyšetřování a přítomnost úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu a to z důvodu větší kontroly aktivit nadnárodních korporací. Hlavním úkolem směrnice bylo omezení mezinárodních daňových úniků nebo identifikování přesunů zisků ve skupinách nadnárodních společností, s cílem snížení daňové povinnosti či úplnému vyhnutí se placení korporátních daní. Podle této směrnice je možné postupovat třemi možnými způsoby při výměně informací (viz *Obr. 1.2*).

⁵ Viz ŠIROKÝ, J. (2013).

⁶ „Arm’s-length Standard“.

⁷ Jak obchodně, tak finančně.

Obr. 1.2: Možné způsoby při výměně informací



Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedená směrnice byla několikrát novelizována. Článek 8a, o možnosti souběžných kontrol, byl přidán do původního znění směrnice č. 2004/56/ES. Směrnicí č. 2004/106/ES byly vymezeny oblasti, ve které si příslušné orgány členských států mohou i nadále v souladu s touto směrnicí poskytovat údaje z oblasti daní z příjmů a majetku a údaje, které jsou nezbytné k zavedení daní z pojistného. Od 1. 1. 2013 byla směrnice č. 77/799/EHS zrušena a nahrazena novou, směrnicí č. 2011/16/EU.

Nová směrnice stanovuje jasnější a přesnější pravidla správní spolupráce mezi členskými státy za účelem výměny informací, které jsou významné pro správu a vymáhání národních právních předpisů, které se týkají veškerých vybíraných daní v daném členském státě. Výjimku tvoří daň z přidané hodnoty, clo, spotřební daně a povinné příspěvky na sociální zabezpečení, na které se vztahují jiné právní předpisy Evropské unie. S platností od 1. ledna 2015 směrnice stanovuje povinnou automatickou výměnu informací příslušného orgánu každého členského státu příslušnému orgánu kteréhokoli jiného členského státu, aby poskytly dostupné informace týkající se daňových období počínaje rokem 2014. Tato povinnost se vztahuje na informace o osobách, které jsou rezidenty členských států, týkající se těchto příjmů a majetku:

- příjmy ze zaměstnání,
- odměny ředitelů,
- produkty životního pojištění, jejichž výměnu informací neupravuje jiný právní nástroj Evropské unie,
- důchody,
- vlastnictví nemovitostí a příjmy z nemovitostí.

Směrnice také stanovuje rozsah a podmínky, při kterých budou muset orgány členských států vyměňovat informace z vlastního podnětu. Patří mezi ně, např. vzniklo-li podezření, že v členském státě dochází ke krácení daní. Obsahem směrnice jsou i další druhy správní

spolupráce. V čl. 17 této směrnice jsou uvedeny omezení při poskytování informací, které jsou velkou překážkou při dožádání se práva v této oblasti.

V roce 1990 byla přijata tzv. Arbitrážní konvence č. 90/436/EHS⁸, která stanovuje na období dalších pěti let principy a metody, jak se má zamezit dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě rozdílného pochopení transferových cen v různých státech Evropské unie. Konvence se zaměřuje na případy, kdy daňová správa jedné členské země v souvislosti s převodními cenami zahrne do zisků přidružené společnosti zisk, který už byl zdaněn u přidružené společnosti v jiném členském státě EU, a tím pádem by došlo v souvislosti s převodními cenami ke dvojímu zdanění. Díky této Arbitrážní konvenci, se státy zapojené do tohoto procesu mohou, na základě vzájemné dohody domluvit, ve které smluvní zemi budou zisky daného podniku zdaněny. Účinnost této konvence byla ovšem až od 1. 1. 1995. Její platnost je po uplynutí pětiletého období automaticky prodloužena na dalších pět let, pokud ji nějaký členský stát nevypoví. V případě nově přistoupivších zemí je její platnost rozšířena i na ně.

Významnou úlohu při stanovení dalších kroků a na co se zaměřit při harmonizaci přímých daní, sehrál Rudingův výbor⁹. Jedná se o Komisi nezávislých expertů, pro kterou se vžil název podle předsedy Onno Rudinga, jež zastával funkci ministra financí v Nizozemsku. Výbor ustanovený v roce 1990, měl za cíl zjistit, zda rozdílné korporátní daně způsobují bariéry na vnitřním trhu, a pokud vznikají, zda se tyto bariéry samovolně odstraní nebo budou muset být přijaty legislativní postupy ze strany EU k jejich odstranění.

Šetření, které výbor provedl, prokázaly, že bariéry na vnitřním trhu existují a samovolně se neodstraní. A v takovém případě budou muset být provedeny zásahy ze strany Evropské unie, aby tyto bariéry odstranila. S takovými závěry ovšem Komise zcela nesouhlasí a nadále preferuje odstraňování dvojího zdanění u nadnárodních společností, dále opatření, která jsou důležitá pro zajištění fungování jednotného vnitřního trhu, nezbytné legislativní postupy směřující k harmonizaci korporátního zdanění a eliminaci daňových úniků pomocí nástrojů sekundárního práva.

Dalším krokem v harmonizaci přímých daní v oblasti korporátního zdanění bylo také v roce 1990 přijetí dvou směrnic. První směrnice č. 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 se nazývá směrnice o fúzích¹⁰. Podává návrhy na odklad daňové povinnosti, která vyplývá

⁸ „Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises“.

⁹ „Ruding Committee“.

¹⁰ „The Merger Directive“.

z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převod aktiv a přeshraniční výměny akcií v Evropské unii. Směrnice určuje, že:

- pokud dojde k fúzi nebo rozdělení, nemusí to znamenat zdanění kapitálových zisků, které byly vypočteny jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich hodnotou použitou pro daňové účely,
- opravné položky a rezervy, jsou-li řádně vytvořené, daňově účinné a nepochází ze stálé provozovny v zahraničí, mohou být převedeny na stálou provozovnu přijímajícího podniku, který se nachází v zemi převádějící společnosti; toto pravidlo platí taktéž v případě dosud neuplatněné ztráty pro snížení daňové povinnosti, pokud to obecně povoluje daný členský stát přijímajícího podniku,
- pokud se přijímající společnost účastní na základním kapitálu převádějící společnosti alespoň ve výši 25 %, potom při zrušení jejího podílu na základním kapitálu převádějící společnosti nejsou případné zisky předmět daně z příjmů; v případě podílů nižších než 25 % je na členském státě, zda rozhodne o ponechání této výhody nebo jí odepře,
- v případě, kdy společníku přijímající nebo převádějící společnosti jsou přiděleny cenné papíry, které představují základní kapitál těchto společností, výměnou za cenné papíry, které představují účast na základním kapitálu druhé zúčastněné společnosti na dané přeměně těchto společností, není důvod ke zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků tohoto společníka.

Z těchto bodů vyplývá, že směrnice udává jednotný systém ke zdaňování fúzí. V určitých případech, které jsou v této směrnici ustanoveny, mohou tyto výhody členské státy společnostem, které se účastní fúzí, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií, zcela odepřít.

V roce 2005 byla tato směrnice o fúzích novelizována směrnicí č. 2005/19/ES. Tuto novelizaci si vyžádalo zavedení nového statutu pro společnosti tzv. evropská společnost¹¹. Směrnice tedy obsahuje ustanovení, které rozšiřují působnost směrnice i na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost. Obsahem novelizace je:

- umožnění přemístění sídla a reorganizace evropských společností a evropských družstevních společností v rámci EU bez jakýchkoliv překážek v oblasti zdanění,

¹¹ Viz str. 15.

- poskytnutí záruky, že při přeměně pobočky na dceřinou společnost nebude mít tato změna žádné daňové důsledky,
- snížení velikosti podílu nabývací společnosti na základním kapitálu převádějící společnosti, který zaručuje, že zisk nabývací společnosti, vyplývající ze zrušení podílu na převádějící společnosti, nebude předmětem daně na minimálně 20 %, od 1. 1. 2007 na minimálně 15 % a od 1. 1. 2009 na minimálně 10 %,
- nový typ transakce, tzv. částečné rozdělení („split-off“), při které společnost, která již existuje, převede jednu nebo více svých poboček do existující nebo nově založené sesterské společnosti.

V roce 2009 byla směrnice o fúzích vydána v kodifikovaném znění pod č. 2009/133/ES. Jejím obsahem je shodný text ze směrnice původní a její podstatnou novelizaci z roku 2005.

Druhou směrnicí, přijatou v roce 1990, byla směrnice č. 90/435/EHS, která je také známá pod názvem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech¹². Mateřskou společností se stává ta společnost, která vlastní podíl na dceřiné společnosti alespoň ve výši 25 % jejího základního kapitálu. Další podmínkou je vlastnictví tohoto podílu minimálně po dobu 2 let. Hlavním cílem tohoto právního předpisu je osvobození všech možných forem rozdělení zisku, vyplácené dceřinými společnostmi svým mateřským společností, od srážkové daně a v případě, že některá mateřská společnost vlastní podíl na své dceřiné společnosti a díky tomu obdrží rozdělený zisk této společnosti, určí členský stát, jak bude postupovat při jejich zdanění, aby nedošlo ke dvojímu zdanění těchto příjmů. První možností je, že se upustí od zdanění těchto zisků v dané zemi. Další možností je zdanění těchto příjmů v daném členském státě, ve kterém sídlí mateřská společnost, avšak s možností odečtení si té části daně od daňové povinnosti, kterou již zaplatila za tyto rozdělované zisky dceřiná společnost ve svém státě.

Touto směrnicí není ovšem dotčena možnost členských států, aby ponechali ve své národní legislativě ustanovení, že náklady vztahující se k podílům, které drží na dceřiné společnosti a ztráty, které vyplývají z rozdělování zisků těchto společností, si nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřských společností. Pokud by tyto náklady byly stanoveny pevnou paušální sazbou, nesmí být výsledná částka větší než 5 % ze zisku, který je dceřinou společností rozdělen.

Původní směrnice byla doplněna o směrnici přijatou v roce 2003 č. 2003/123/ES. Tato směrnice rozšiřuje stávající ustanovení o rozdělení zisků, které obdrží stálá provozovna.

¹² „The Parent-Subsidiary Directive“.

V tomto případě mohou nastat dvě verze, a to, že stálá provozovna, dceřiná společnost, která předává dividendy stálé provozovně, a mateřská společnost jsou každé v jiném členském státě nebo dceřiná společnost, která vyplácí podíl na zisku stálé provozovně, a mateřská společnost jsou v jiné členské zemi než stálá provozovna. Směrnice tedy zabráňuje dvojímu zdanění dividend v případech stálých provozoven, které mají stále rostoucí roli v oblasti přeshraničních transakcí společností. Dále směrnice rozšiřuje svou působnost i na nové typy společností, což jsou evropská společnost a evropská družstevní společnost.

Jak již bylo výše uvedeno, mateřskou společností se stávají společnosti, které se podílejí alespoň 25 % na základním kapitálu dceřiné společnosti. V této novelizaci původní směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je také zakotveno postupné snižování velikosti tohoto podílu, a to takovým způsobem:

- 20 % s účinností od 1. 1. 2005,
- 15 % s účinností od 1. 1. 2007,
- 10 % s účinností od 1. 1. 2009.

V roce 2007 došlo k přistoupení dalších dvou států do Evropské unie, a to Bulharska a Rumunska. Díky tomu muselo dojít k úpravě již znovelizované směrnice č. 90/435/EHS přijetím směrnice č. 2006/98/ES. Došlo zde k doplnění seznamů společností, které jsou uvedeny v přílohách směrnic, a jsou používány v nově přistoupivších státech. Tyto seznamy obsahují typy společností, na které se dané směrnice vztahují.

V roce 2011 došlo ke kodifikaci původní směrnice a vyšla nová směrnice č. 2011/96/EU o mateřských a dceřiných společnostech v kodifikovaném znění. Jejím obsahem je text původní směrnice a její novely provedené v roce 2003 a 2006.

Následujícím krokem harmonizace přímých daní bylo zavedení daňového identifikačního čísla, pro jednotné označení daňových subjektů. Toto číslo je v současnosti povinným údajem a v každém členském státě má jiný název a označení.

S účinností od 8. října 2014 zavádí nařízení č. 2157/2001 nový pojem v evropském právu, tzv. evropskou společnost¹³. Tento statut dává společnostem možnost reorganizovat, kombinovat a vytvářet své aktivity po celé Evropské unii. Další možností je přesunout sídlo bez jakýchkoliv právních překážek a přetvářet jejich právní struktury v rámci EU. Hlavními výhodami evropské společnosti je výrazné snížení nákladů, protože eliminuje finančně nákladné a rozsáhlé sítě, které tvoří dceřiné společnosti řídicí se rozdílnými legislativními

¹³ „Societas Europaea“.

podmínkami jednotlivých členských států. Díky tomuto novému statutu je jednodušší provádět přeshraniční fúze či přesuny sídel společností.

Tyto společnosti jsou zakládány jako akciové společnosti, což se řídí komunitárním právem, nikoli národní úpravou. Dále se musí jednotlivé společnosti registrovat podle svého sídla v jednotlivých členských státech. Takovéto společnosti mohou vzniknout pouze spojením nebo přeměnou společností již existujících. Mezi ně patří fúze splynutím nebo sloučením, vznik holdingové evropské společnosti, vznik dceřiné evropské společnosti či změna právní formy.

Z důvodu daňových problémů, kterým musí evropské společnosti čelit, se dají srovnat s těmi, kterými se setkávají i společnosti, jež upravuje národní legislativa. V současnosti chybí v evropské úpravě zabývající se tímto druhem společností nějaký prvek, který by nějakým způsobem zefektivnil podnikání touto právní formou. Tímto prvek je jednotná úprava v daňové oblasti. Tím, že se v současnosti společnosti rozhodnou změnit si svou právní formu na evropskou společnost, tak konají pouze z důvodu zjednodušení právních postupů.

Zavedením tohoto nového právního statutu na evropské úrovni lze považovat za první krok k ustanovení jednotného evropského systému zdaňování korporátních daní. Mezi takovéto způsoby patří také zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně (dále „CCCTB“).

Evropskou radou byl dne 3. června 2003 přijat tzv. daňový balíček¹⁴, který má za úkol omezovat i ustanovení, které by mohly zapříčinit škodlivou daňovou soutěž. Tato negativní situace vzniká, pokud poplatníci platí daně ve státech, které mají nízké sazby a využívají veřejné služby v tom státě, v němž jsou sazby vysoké. Z tohoto důvodu jsou obsahem tohoto balíčku tzv. smluvená pravidla pro zdaňování korporací¹⁵. I přesto, že jsou tyto pravidla legislativně nezávazná, jsou velmi důležité v politické oblasti. Členské státy, které toto ustanovení přijmou, musí odstranit veškerá existující ustanovení o daních, které mají za následek vznik škodlivé daňové soutěže a v budoucnosti již nesmějí zavést podobné právní ustanovení. Jedná se především o ustanovení ovlivňující umístění sídla společností tím, že nerezidentům poskytují výhodnější podmínky v daňové oblasti než rezidentům daného státu.

Mezi další část, kterou balíček obsahuje, patří opatření k dosažení vyššího stupně aproximace systémů zdaňování úspor. K tomuto opatření muselo dojít z toho důvodu, že kapitál je velmi mobilním faktorem a je velmi jednoduché jej přemístit do jiného státu,

¹⁴ „Tax Package“.

¹⁵ „Code of Conduct for Business Taxation“.

v němž jsou lepší podmínky pro jeho zdanění, a tím dochází k daňovým únikům a zkreslujícím daňovým účinkům. Aby jednotný trh fungoval bez těchto problémů, byla v roce 2003 přijata směrnice č. 2003/48/ES¹⁶ o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Hlavním cílem této směrnice je umožnění fyzickým osobám, které jsou rezidenty jednoho členského státu, aby příjmy, které jim plynou z úspor ve formě úroků a jsou jim vypláceny v jiném členském státě, byly zdaněny v souladu s legislativními předpisy členského státu, ve kterém má poplatník bydliště. Jak již bylo řečeno, tato směrnice se vztahuje na fyzické osoby, a proto nemá dopad na právnické osoby.

Všechny členské státy musí tuto směrnici implementovat do své národní právní úpravy s účinností od 1. 7. 2005. Aby bylo dosaženo hlavního cíle této směrnice, mají členské státy povinnost poskytovat informace o úrocích, které byly skutečným vlastníkům vypláceny, ostatním členským zemím. Pokud daný stát tyto informace poskytne, budou takto ohlášené příjmy z úspor osvobozeny od srážkové daně. V opačném případě musí členský stát uvalit srážkovou daň, která je ve výši:

- 15 % v letech 2005-2007,
- 20 % v letech 2008-2010,
- 35 % počínaje rokem 2011.

Srážková daň vybraná tímto způsobem se musí podle daných pravidel, která určí tato směrnice, rozdělit mezi jednotlivé členské státy. Členský stát, který tuto daň vybere, si ponechá 25 % z tohoto daňového výnosu a zbylých 75 % převede do země, ve které má vlastník úspor své bydliště, a je zde tedy daňovým rezidentem. Směrnice také zaručí poplatníkovi, že jeho příjmy nebudou podléhat dvojímu zdanění. Jsou zde také uvedeny země a území, které směrnici č. 2003/48/ES přijaly a jsou jí vázány. Vedle států Evropské unie mezi ně patří i evropské státy, které do EU nepatří. Jedná se o tyto země: Andorra, Lichtenštejnsko, Švýcarsko, Monako a San Marino.

Směrnice dále definuje, co se rozumí pojmem „úroková platba“. Zahrnuje zde úroky související s pohledávkou jakéhokoliv druhu, mezi které můžeme zahrnout pohledávky zajištěné či nezajištěné zástavním právem na nemovitosti, státní obligace a dluhopisy, včetně úroků získaných z kolektivního investování.

V roce 2014 byla přijata nová verze této směrnice pod číslem 2014/48/EU po dvou návrzích. Hlavní změny zaznamenaly pravidla pro výměnu informací, aby členské státy mohly efektivněji bojovat s daňovými úniky.

¹⁶ „Savings Directive“.

Poslední částí, jež obsahuje tzv. daňový balíček, je dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi, které patří do jedné skupiny a podnikají v jiných členských státech. Tyto státy se nazývají spojené či propojené osoby¹⁷. Jsou jimi považovány v případě, že:

- jedna z nich se podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu druhé,
- třetí společnost se podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu obou předešlých společností.

Toto spojení může probíhat buď přímo či nepřímo. U takto propojených společností je problémem zdanění hrubých částek přímo u zdroje srážkovou daní, a tím pádem poplatník nemá možnost jakýchkoliv odpočtů, které by uplatnil, kdyby daný příjem obdržel.

Z tohoto důvodu byla přijata směrnice č. 2003/49/ES¹⁸, která zrušila srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi takto propojenými osobami, pokud jsou ovšem tyto úroky vypláceny přes hranice členských států Evropské unie. Byl tedy vytvořen jednotný systém zdanění úrokových plateb a licenčních poplatků u propojených osob a došlo k zamezení dvojího zdanění. Společnosti, které se musí touto směrnicí řídit, jsou poplatníci korporátních daní v EU a jsou rezidenty v členských zemích EU. Ostatní společnosti podléhající směrnici č. 2003/49/ES jsou vyjmenovány v dodatku ke směrnici, který byl po přístupu nových zemí do EU rozšířen směrnicí č. 2004/66/EHS o nové typy společností.

Přijetím směrnice č. 2004/76/ES bylo umožněno některým nově přistoupivším zemím zavést přechodné období, které sloužilo k implementaci směrnice o úrocích a licenčních poplatcích. Například Česká republika požádala o odložení implementace směrnice, která ruší srážkovou daň z licenčních poplatků, do roku 2010.

2.3 Varianty harmonizace systému korporativního zdaňování

V devadesátých letech minulého století dostala Evropská komise povolení od Evropské rady k sestavení analytické studie o zdaňování korporací¹⁹. Evropská rada tak reagovala na masivní změny v mezinárodních fúzích a transakcích se společnostmi. Dalším důvodem byl rozvoj elektronického obchodování a růst mobility faktorů. Prostřednictvím této studie bylo za úkol zjistit, rozdíly v efektivních sazbách daní z příjmů společností a jaký vliv mají rozdílné metody konstrukce základu daně na tyto efektivní sazby. Dalším neméně důležitým cílem bylo identifikovat taková daňová ustanovení, která by mohla zpomalovat přeshraniční ekonomické transakce na jednotném trhu.

¹⁷ „Associated companies“.

¹⁸ „Interest and Royalties Directive“.

¹⁹ COM(2001) 582 final.

V současnosti se nadnárodní společnosti chovají na evropském trhu tak, že ho považují za domácí. Tento jednotný evropský trh ovšem nelze spojovat s daňovou oblastí, ve které jsou stále společnosti na úrovni národního trhu. Při daňové neutralitě jednotlivých daňových systémů, které by vedlo k celkové ekonomické efektivnosti, by nemělo být rozhodnutí o umístění investic stejného druhu ovlivněno výší daňových sazeb jednotlivých členských států. Podle již výše uvedené studie vyplývá, že při rozhodování společností, do které země investovat, hraje největší roli právě výše daňové sazby u korporátního zdanění.

Díky provedené studii mohly být navrženy čtyři možné varianty harmonizace systému korporátních daní:

- zdanění v domácí zemi²⁰ - v případě aktivit na území Evropské unie, by se společnosti musely řídit pravidly platící v zemi, ve které má daná společnost sídlo nebo místo vedení; společnosti by si volily, zda by zdaňovaly všechny své zisky podle jednoho daňového systému či každý zisk podle daňových pravidel v zemi, ve které vznikl,
- společný konsolidovaný korporátní základ daně²¹ - existoval by pouze jeden jediný daňový základ pro všechny nadnárodní společnosti, které si tento způsob stanovení daňové povinnosti zvolí a podnikají své aktivity na území Evropské unie,
- evropská korporativní daň²² - jednalo by se o zavedení jednotného konsolidovaného základu daně, ale pouze pro velké nadnárodní společnosti,
- povinný harmonizovaný základ daně²³ - tímto způsobem by byl povinně zaveden jednotný základ daně pro všechny společnosti v Evropských společenstvích.

Evropská komise se nezaměřuje pouze na jednu variantu harmonizace, ale zvolila si tzv. twin-track strategy, což znamená, že sleduje více strategií současně.

Hlavním cílem, kterým se již dlouhodobě Evropská komise zabývá, je CCCTB. Tento projekt bude zevrubněji popsán v třetí kapitole této práce.

V případě zavedení tzv. zdanění v domácí zemi, jenž je považován za cílené opatření, by mohlo pomoci snížit překážky, se kterými se potýkají malé a střední firmy. Tento projekt se soustřeďuje právě na tyto podniky, protože jsou hlavními faktory ekonomického růstu a poskytují nejvíce pracovních míst v Evropské unii. Mezi tyto překážky patří např. vysoké náklady spojené s odlišnými daňovými systémy v jednotlivých státech, v případě, že si daný podnik musí zaplatit daňového poradce, kvůli neznalosti pravidel zdaňování příjmů v dané

²⁰ „Home State Taxation“.

²¹ „CCCTB“

²² „European Union Company Tax“.

²³ „Compulsory Harmonized Corporate Tax Base“.

zemi. Kdyby byl tento systém zaveden, znamenalo by to veliké zjednodušení a snížení vysokých nákladů pro malé a střední podniky. Ovšem v případě zavedení projektu do praxe, nejednalo by se o daňovou harmonizaci, ale ještě o větší daňovou konkurenci. Ta by byla způsobena při snaze přilákat do své země podniky, které by zde byly rezidentem a zdaňovaly by tak veškeré své příjmy i ty, které by pocházely z jiného členského státu, podle pravidel platných ve státě, kde má společnost své sídlo či místo vedení.

Přijetím harmonizovaného základu daně, by došlo k odstranění soutěže mezi jednotlivými členskými zeměmi o přilákání společností na výhodnější daňový systém. Díky tomu by společnosti nemohly spekulovat o přesunu svého základu daně a omezily by se daňové úniky či nejruznější typy daňových arbitráží. Nevýhodou tohoto systému je ovšem fakt, že by se jednalo o úplnou harmonizaci, a tím by jednotlivé členské státy ztratily svou národní daňovou suverenitu.

Dalším problémem při harmonizaci korporátních daní jsou rozdílné účetní postupy, a tím pádem i rozdílné určení účetního výsledku hospodaření, který je základem k daňovému základu. Proto již Evropská komise upustila od prvotního cíle, jenž byl harmonizace sazeb korporátních daní a nyní se soustřeďuje pouze na harmonizaci daňových základů. Jedná se tedy o strukturální harmonizaci. V takovém případě by došlo ke sloučení nominální a efektivní sazby daně, nýbrž by již tyto veličiny nevykazovaly žádné rozdíly při shodných základech daně.

2.4 Dílčí závěr

Cílem druhé kapitoly bylo nastínit postup při harmonizaci přímých daní v Evropské unii a uvést, které právní akty byly s těmito kroky přijaty. Výsledky z této kapitoly budou použity při psaní dalších částí diplomové práce.

3. Analýza návrhu společného konsolidovaného korporátního základu daně

Jak již bylo uvedeno v druhé kapitole této diplomové práce, úkolem třetí části je podrobněji popsat a rozebrat projekt zabývající se společným konsolidovaným základem daně z příjmů právnických osob, neboli CCCTB. Vzhledem k tomu, že systém společného daňového základu ještě není používán, neexistuje příslušná právní legislativa, ale pouze návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM(2011) 121 v konečném znění.

Návrh směrnice byl zveřejněn dne 16. 3. 2011, jemuž v roce 2004 předcházelo ustanovení pracovní skupiny Evropskou komisí. Hlavním cílem pracovní skupiny bylo definovat společný konsolidovaný základ daně, určit základní daňové principy, definovat základní účetní a daňové operace, mezi které patří např. odpisování majetku či jeho oceňování. Dalším důležitým úkolem skupiny bylo vymyslet určitý mechanismus, jenž by sloužil k rozdělování CCCTB mezi jednotlivé členské státy EU.

V roce 2008 byl již široké odborné veřejnosti poskytnut dokument, který definoval a upravoval postup při CCCTB, ale pro nedostatečné vysvětlení a definice byl vrácen zpět k přepracování na konečný návrh směrnice (viz výše).

Projekt CCCTB je důležitým krokem k harmonizaci přímých daní v EU. Jak již bylo řečeno v druhé kapitole této práce, v každé zemi existují jiná pravidla pro vykazování účetních dat a s tím souvisí i zjišťování základů daně. V současné době, kdy se ve velké míře rozvíjí globalizace a společnosti na úrovni jednoho členského státu se rozšiřují na nadnárodní společnosti, vynakládají vysoké náklady spojené se zdaňováním. Podle Evropské komise (2004) jsou v případě nadnárodních společností vyvolány dodatečné náklady spojené se zdaněním zhruba 1,9 % daňových plateb. V případě malých a středních podniků tyto náklady zdanění činí 30,9 % daňových plateb²⁴. Tento problém může tedy způsobit omezení přeshraničních transakcí prováděných společnostmi a snížení jejich ekonomických činností.

3.1 Základní souvislosti návrhu

V případě CCCTB jsou použity jednotné pravidla pro výpočet základů daně společností, které musí být daňovými rezidenty v členských zemích Evropské unie. Může se jednat i o společnosti ze třetích zemí, jež mají pobočku na území EU. V případě skupin společností

²⁴ EUROPEAN COMMISSION. 2004. *European Tax Survey. Commission Staff Working Paper*, SEC(2004) 1128/2, více na str. 9-10.

mající své pobočky v různých členských státech EU, se stanovený daňový základ rozdělí podle mechanismu určeného tímto návrhem směrnice mezi jednotlivé členské státy, ve kterých má tato skupina své zastoupení.

Společnosti, které se rozhodnou vstoupit do projektu CCCTB, by měly být na nadnárodní úrovni či provádět přeshraniční transakce. U společností neexpandujících do jiných zemí, než ve které mají své sídlo, by použití nového systému znamenalo zbytečné vynakládání dodatečných nákladů.

V důsledku harmonizace se nebude jednat o sjednocování daňových sazeb, neboť tento krok by narušil daňovou konkurenci, ale pouze určení způsobu jak vypočítat základ daně. Jednotlivé členské státy si budou uplatňovat zdanění takto vypočtených a rozdělených daňových základů podle svých pravidel a sazby daně z příjmů právnických osob, které si samy stanoví v národních právních předpisech.

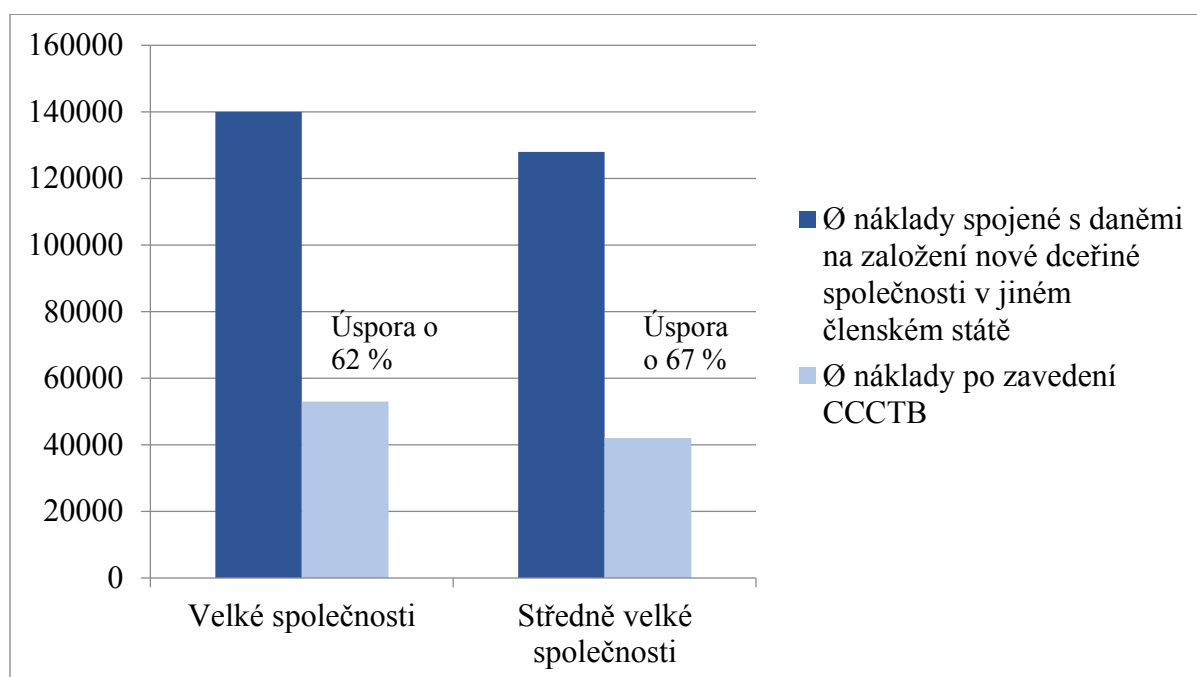
V souvislosti s uplatňováním jednotného pravidla pro stanovení daňových základů, by společnosti jednaly pouze s jednou daňovou správou a určených správcem daně společných pro všechny společnosti zainteresované do systému CCCTB.

Výhodou z používání nového daňového systému je uplatnění si přeshraničních ztrát, např. dceřiné společnosti, kterou kontroluje mateřská společnost v jiném členském státě. Tato možnost kompenzace daňových ztrát mezi propojenými společnostmi v rámci více členských států, není v současnosti přípustná. Na základě průzkumu, který byl proveden pro potřeby návrhu směrnice o CCCTB, bylo pomocí výpočtů u vzorku nadnárodních společností v EU zjištěno, že zhruba 50 % nefinančních a 17 % finančních nadnárodních podniků vzájemně propojených²⁵, by mělo prospěch z přeshraniční kompenzace vzniklých ztrát.

Hlavní výhodou po zavedení systému CCCTB by byly úspory v oblasti nákladů na dodržování daňových předpisů, které ve velké míře vznikají společností při používání odlišných daňových systémů v jednotlivých členských zemích Evropské unie. Daňoví odborníci, kteří se podíleli na studii zkoumající dopady CCCTB na společnosti, odhadli snížení daňových nákladů u vybraných druhů podniků na založení nové dceřiné společnosti v jiném členském státě. Jejich výsledky jsou uvedeny v *grafu 3.1*.

²⁵ Návrh směrnice Rady o CCCTB KOM(2011) 121 v konečném znění, důvodová zpráva, s. 5.

Graf 3.1: Odhad úspory nákladů spojených s daněmi společností (v EUR)



Zdroj: Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM(2011) 121 v konečném znění + vlastní zpracování

Zavedení CCCTB by mělo být přínosem i pro střední a malé podniky, které chtějí expandovat do zahraničí a využít tak přínosů jednotného trhu. V případě přijetí systému CCCTB se sníží, již uvedená, vysoká daňová zátěž a zjednoduší se složité a zdlouhavé administrativní úkony.

3.2 Jednotlivé kapitoly návrhu

Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM(2011) 121 v konečném znění obsahuje celkem 18 kapitol, které budou blíže popsány v následující části práce.

3.2.1 Kapitola I – oblast působnosti

Obsahem této kapitoly je oblast působnosti návrhu, jenž je zaměřen na již několikrát zmiňovaný systém společného základu daně z příjmů právnických osob. CCCTB se bude týkat pouze některých společností a skupin společností. Každý členský stát má jiné právní předpisy, které určují právní formu jednotlivých společností v daném státě provozující svou ekonomickou činnost. Návrhem se tedy budou řídit společnosti, které:

- mají jednu z forem uvedených v příloze I návrhu směrnice,
- podléhají některé z korporátních daní uvedených v příloze II tohoto návrhu nebo později zavedené obdobné dani.

Podmínkou je, že obě dvě tyto skutečnosti musí platit současně. Stejně podmínky platí i pro společnosti mající své sídlo v zemi mimo EU, tedy ve třetích zemích, ale mají v členském státě provozovnu.

3.2.2 Kapitola II – definice

V následující kapitole jsou definovány konkrétní pojmy, používané v návrhu a jsou důležité pro správné pochopení textu návrhu směrnice. Mezi hlavní vysvětlené pojmy patří různé druhy daňových poplatníků (viz Obr. 3.1).

Obr. 3.1: Druhy daňových poplatníků podle návrhu směrnice Rady o CCCTB



Zdroj: vlastní zpracování

Společnost, která se rozhodla používat systém CCCTB, je „daňovým poplatníkem“. V případě, že tento daňový poplatník nesplňuje požadavky pro konsolidaci, které jsou v návrhu stanoveny, stává se „jediným daňovým poplatníkem“. „Jiným subjektem než daňový poplatník“ je ta společnost, která nemůže nebo rozhodla, že se nebude řídit tímto návrhem, a tím pádem nepoužívat systém CCCTB. „Daňovým poplatníkem-rezidentem“ se stane ten poplatník, který je daňovým rezidentem členského státu EU²⁶. Jakmile daňovým rezidentem členské země není, stává se „daňovým poplatníkem-nerezidentem“. „Hlavním daňovým poplatníkem“ se podle návrhu směrnice považuje:

- daňový poplatník-rezident, který tvoří skupinu,
- daňový poplatník-rezident, který je skupinou určený jako hlavní daňový poplatník,
- daňový poplatník-rezident, jenž je dceřinou společností své mateřské společnosti, která má sídlo ve třetí zemi a daňový poplatník-rezident tvoří skupinu s jejími provozovnami u místními na území členského státu EU,
- stálá provozovna, která je určena daňovým poplatníkem-rezidentem.

²⁶ Viz kapitola 3.2.3.

Obsahem kapitoly II návrhu směrnice jsou i další definice pojmů, např. co je to zisk, ztráta či konsolidovaný základ daně. Tyto a ostatní pojmy budou více popsány v dalších kapitolách této diplomové práce.

3.2.3 Kapitola III – volba systému

Společnost mající v členském státě EU sídlo, místo, kde byla založena nebo místo, ze kterého je skutečně vedena, je považována za daňového rezidenta. V případě společnosti ze třetích zemí, která má svou stálou provozovnu v jiném členském státě, musí platit dohoda mezi tímto členským státem a třetí zemí, že uvedená společnost není daňovým rezidentem ve třetí zemi, ale v daném členském státě EU. Nastanou-li skutečnosti, které mají za následek daňové rezidentství společnosti ve více členských zemích, je společnost rezidentem ve členském státě, ve kterém má místo skutečného vedení.

Podniky, definované v předchozím odstavci, se podle této kapitoly návrhu směrnice mohou dobrovolně rozhodnout, zda systém CCCTB přijmou a budou návrhem směrnice o CCCTB řídit. Pokud si tento způsob stanovení základu daně z příjmů právnických osob společnost zvolí, musí do výpočtu zahrnout veškeré své příjmy, u kterých není určen zdroj, od kterého plynou. Může se tedy jednat o zdroj ze země, ve které je společnost daňovým rezidentem či nikoliv. V případě společností ze třetích zemí, které mají v členském státě pouze svou stálou provozovnu a přijmou systém CCCTB, podléhají tomuto systému příjmy, které plynou z činností prováděných prostřednictvím této provozovny.

Od rozhodnutí společnosti řídit se systémem CCCTB, přestávají se na tento podnik vztahovat ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které jsou upraveny tímto návrhem směrnice o CCCTB.

3.2.4 Kapitola IV – výpočet základu daně

Obecně platí, že při zjišťování základu daně se použijí pouze zisky²⁷ a ztráty²⁸, které byly doopravdy realizovány. Uskutečněné transakce a události, které jsou zdanitelné, se musí oceňovat každé zvlášť, tedy jednotlivě. Základ daně je stanoven na každé zdaňovací období, které může být kalendářním rokem nebo hospodářským rokem.

Výpočet základu daně podle návrhu směrnice o CCCTB je uveden v *rovnici (3.1)*.

²⁷ Vznikají v případě, kdy příjmy jsou vyšší než odečitatelné výdaje a další odečitatelné položky v daném zdaňovacím období.

²⁸ Vznikají v případě, kdy příjmy jsou nižší než odečitatelné výdaje a další odečitatelné položky v daném zdaňovacím období.

$$ZD = P - OP - OV - OPOL \quad (3.1)$$

ZD..... základ daně,

P..... příjmy,

OP osvobozené příjmy,

OV odečitatelné výdaje,

OPOL .. další odečitatelné položky.

Podle návrhu směrnice jsou příjmy definovány jako „výnosy z prodeje a z jakýchkoli jiných transakcí“. Z definice vyplývá, že příjmy mohou být peněžní či nepeněžní povahy, mimo jiné i výnosy z úroků, dividend, z prodeje aktiv nebo také z dotací, grantů a přijatých darů. Do výpočtu základu daně mohou být ale použity pouze výnosy, které jsou sníženy o DPH či jiné daně a poplatky, jež jsou příslušným členským státem vybírány prostřednictvím státních orgánů.

Od výše uvedených příjmů je možné odečíst příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob. Mezi ně patří:

- dotace, jež přímo souvisejí s pořízením, výstavbou či zhodnocením dlouhodobých aktiv,
- výnosy ze zcizených aktiv, která jsou součástí souboru aktiv, včetně tržní hodnoty nepeněžních darů,
- přijaté rozdělované zisky,
- výnosy z prodaných akcií,
- příjmy pocházející ze stálé provozovny, která se nachází ve třetí zemi.

Další položkou ve výpočtu základu daně jsou odečitatelné výdaje. Ty snižují příjmy očištěné o příjmy osvobozené a jedná se v podstatě o zdanitelné náklady na prodej a výdaje vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Opět se uvádí hodnoty bez DPH. Zahrnují se i náklady, které daňový poplatník vynaložil na výzkum a vývoj či při získávání kapitálu²⁹ pro účely svého podnikání. Mezi odečitatelné výdaje patří také dary, které společnost poskytla dobročinným organizacím³⁰ usazeným v členském státě. Může nastat situace, kdy má dobročinná organizace sídlo pouze v třetí zemi. V takovém případě musí být uplatňována dohoda o výměně informací na dožádání, která je srovnatelná se směrnicí č. 2011/16/EU. Maximální hodnota darů, kterou si daňový poplatník může odečíst od svých

²⁹ Může se jednat o získávání vlastního či cizího kapitálu.

³⁰ Tyto speciální organizace jsou zevrubněji popsány v článku 16 návrhu směrnice.

příjmů, činí 0,5 % příjmů získaných ve zdaňovacím období, ve kterém si chce tyto výdaje uplatnit. Z odečitatelných výdajů jsou podle návrhu směrnice vyloučeny, tzv. neodečitatelné výdaje.

Jedná se o tyto výdaje:

- rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu,
- 50 % nákladu na reprezentaci,
- převod nerozdělených zisků do položky rezervy, která je součástí vlastního kapitálu daňového poplatníka,
- daň z příjmů právnických osob,
- úplatky,
- pokuty a penále, které byly zaplacený veřejnému orgánu členského státu,
- náklady vynaložené na získání příjmů, které jsou osvobozeny³¹; výše těchto nákladů je stanoveno paušální sazbou ve výši 5 % daných příjmů a to pouze v případě, kdy společnost není schopna prokázat vznik nižších nákladů,
- peněžní dary a příspěvky poskytnuté jiné organizaci, než která je návrhem směrnice definována jako dobročinná,
- náklady týkající se pořízení, výstavby nebo zhodnocení dlouhodobého majetku nesouvisícího s výzkumem a vývojem, s výjimkou dalších odečitatelných položek a aktiv uvedených v článku 20 návrhu,
- daně vyjmenované v příloze III, mezi které nepatří spotřební daň uložená na energetické výrobky, alkohol a alkoholické nápoje a zpracovaný tabák
- peněžní plnění poskytnuté akcionářům, kteří mají přímou nebo nepřímou účast na kontrole, kapitálu nebo řízení podniku, za podmínky, že toto peněžní plnění není poskytnuto nezávislé třetí straně.

Do dalších odečitatelných položek snižujících základ daně, lze zahrnout poměrný odpočet odpisů dlouhodobých aktiv.

3.2.5 Kapitola V – časový rozvrh a kvantifikace

V páté kapitole jsou zahrnuty ustanovení o uznávání položek uvedených v *rovnici (3.1)*. Obecným pravidlem je uznání příjmů, výdajů a všech ostatních odečitatelných položek ve zdaňovacím období, ve kterém vzniknou nebo jsou vynaloženy, pokud v návrhu směrnice není uvedeno jinak.

³¹ Osvobozené příjmy jsou uvedeny na str. 26.

Uznatelnost příjmů vzniká okamžikem vzniku práva příjem obdržet a možností jej vyčíslit s přiměřenou přesností. V případě odečitatelných výdajů je uznatelnost spojena se splněním těchto podmínek:

- vzniklý závazek, který ukládá provést platbu,
- možnost vyčíslit s přiměřenou přesností výši vzniklého závazku,
- jedná-li se o obchod se zbožím, musí být všechna podstatná rizika a výhody spojené s vlastnictvím zboží převedeny na daňového poplatníka; u poskytování služeb musí být tyto služby společností využity.

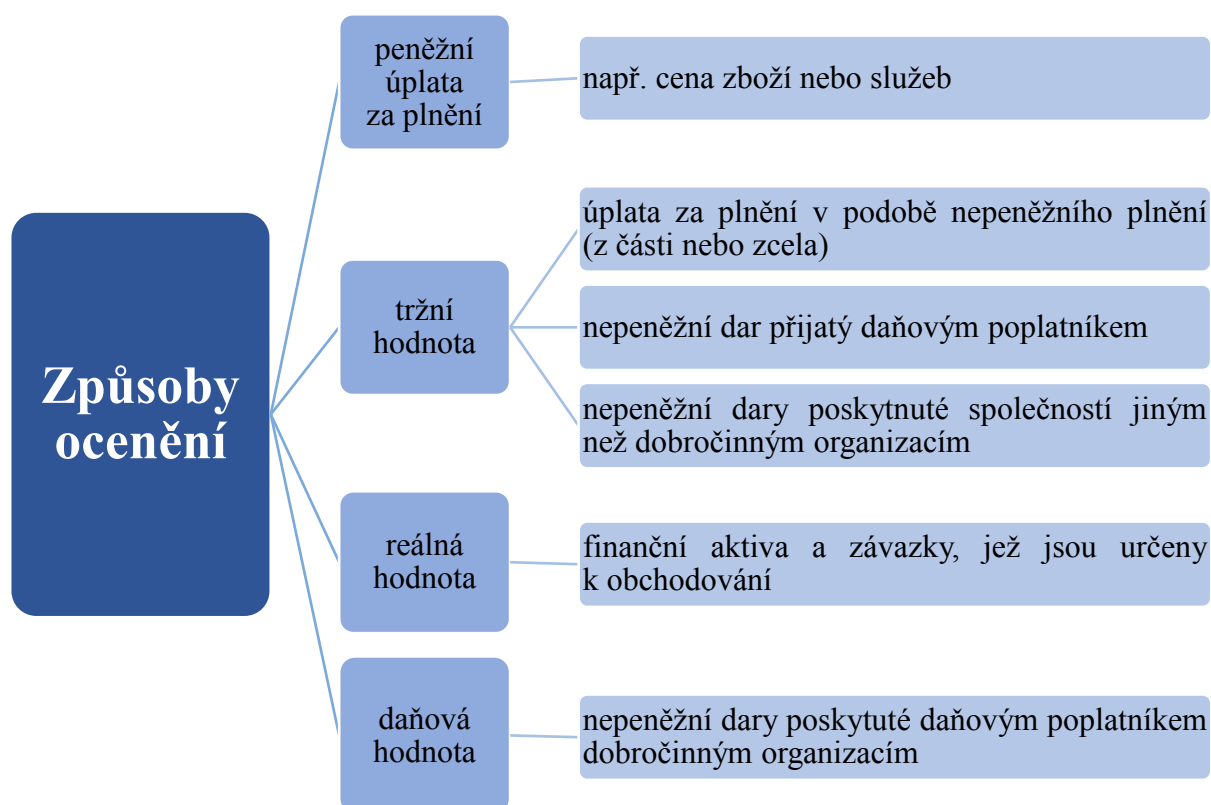
Náklady, které se vztahují k neodpisovaným aktivům³², vynaložené na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení takového majetku, je možné zařadit do odečitatelných výdajů ve zdaňovacím období, ve kterém jsou tyto aktiva zcizena. Toto pravidlo platí pouze v případě zahrnutí výnosů z tohoto zcizení do základu daně.

Co se týká zásob a nedokončené výroby, společnost musí o jejich hodnotu upravit celkovou částku odečitatelných výdajů. Údaje ze začátku zdaňovacího období zvyšují odečitatelné výdaje a údaje z konce stejného zdaňovacího období je snižují. Výdaje se tedy budou upravovat o rozdíl skladových zásob a nedokončeného výroby mezi počátečním stavem a konečným stavem v daném zdaňovacím období. Pokud by se ovšem jednalo o dodávky z dlouhodobých smluv, žádné úpravy prováděny nebudou.

Veškeré údaje použité k výpočtu základu daně podle CCCTB (i samotný základ daně) musí být vyjádřeny v eurech. Toto ustanovení neplatí pro jediného daňového poplatníka nebo skupinu, pokud se všichni účastníci nacházejí v členských zemích, které euro nepřijaly za svou národní měnu. Jednotlivé transakce sloužící k výpočtu základu daně se oceňují v různých hodnotách, tak jak je znázorněno v *Obr. 3.2*.

³² Viz kapitola 3.2.6, str. 33.

Obr. 3.2: Způsoby ocenění jednotlivých transakcí pro účely výpočtu základu daně



Zdroj: vlastní zpracování

Daňová hodnota dlouhodobého aktiva či souboru aktiv je odpisová základna³³ snižená o součet dosud provedených odpisů.

Uplatnění finančních aktiv a závazků určených k obchodování jsou uvedeny v čl. 23 návrhu směrnice. Finančními aktivy lze chápat akcie přidružených podniků či půjčky přidruženým podnikům, účasti, půjčky společností, s nimiž je daňový poplatník ve spojení na základě účastí, investice držené jako dlouhodobá aktiva nebo ostatní půjčky a vlastní akcie, jsou-li uvedeny v rozvaze. Jako určené k obchodování mohou být označeny tyto aktiva či závazky pouze pokud splní alespoň jednu z těchto podmínek:

- při jejich pořízení nebo vzniku byl jasný záměr jejich budoucí prodej nebo zpětný odkup,
- jsou součástí portfolia identifikovaných finančních nástrojů, které obsahují i deriváty a jsou společně spravovány a u kterých je doloženo obchodování realizované pro krátkodobý zisk.

Na rozdíl od ostatních příjmů a odečitatelných výdajů se do základu daně zahrnují veškeré rozdíly mezi reálnou hodnotou finančních aktiv a závazků určených k obchodování na konci

³³ Viz kapitola 3.2.6, str. 32.

zdaňovacího období a jejich reálnou hodnotou na začátku téhož zdaňovacího období nebo ke dni jejich koupě. V případě prodeje se příslušné výnosy sníží o reálnou hodnotu, která byla na začátku zdaňovacího období nebo tržní hodnota ke dni koupě.

Příjmy týkající se dlouhodobých smluv, které byly uzavřeny za účelem výroby, montáže nebo výstavby či poskytnutí služeb a jejich doba trvání překročí 12 měsíců, jsou daňově uznatelné v té výši, která plyne ze splnění části smlouvy v daném zdaňovacím období. Procentuální splnění smlouvy se určí na základě poměru nákladů týkajících se dlouhodobých smluv k celkovým nákladům v příslušném zdaňovacím období. Náklady jsou uznatelné v tom zdaňovacím období, ve kterém vznikly.

Jestliže daňový poplatník, že má na konci zdaňovacího období právní závazek nebo pravděpodobný budoucí právní závazek, jenž vyplývá z činností či transakcí uskutečněných v daném zdaňovacím období, musí tvořit rezervy. Takto vytvořené a spolehlivě odhadnuté částky jsou odečitatelným nákladem, ale pouze v případě, že takto odhadnuté částky povedou ke vzniku odečitatelného výdaje. Jsou-li rezervy tvořeny k činnostem, které se uskuteční ve více budoucích obdobích, rozloží se na tyto období s ohledem na příjmy, které z daných činností budou získány. Na konci každého zdaňovacího období se rezervy musí přezkoumat a upravit podle skutečnosti.

K ocenění zásob a nedokončené výroby³⁴ se použijí metody FIFO³⁵ nebo metody váženého aritmetického průměru. Výjimku tvoří položky, které jsou nezaměnitelné a zboží nebo služby vyrobené či poskytnuté ke konkrétní zakázce. Tyto složky se oceňují individuálně. V ocenění jsou zahrnuty i veškeré přímé náklady na nákup, přeměnu či přímé náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na současné místo a do současného stavu. Jestliže společnost zahrnovala do ocenění i nepřímé náklady, může tak činit i nadále.

Pro společnosti, které jsou pojišťovny s povolením působit v členských státech, platí další pravidla týkající se životního pojištění a technických rezerv pojišťoven, jež jsou uvedena v čl. 30 návrhu směrnice.

3.2.6 Kapitola VI – odpisování dlouhodobých aktiv

Podle návrhu směrnice patří mezi dlouhodobá aktiva všechna hmotná aktiva pořízená za úplatu nebo vytvořená vlastní činností a všechna nehmotná aktiva pořízená za úplatu, pokud mohou být samostatně oceněna a používají se při podnikání pro dosažení, udržení

³⁴ Návrh směrnice v čl. 4 definuje zásoby a nedokončenou výrobu jako „aktiva, jež jsou držena za účelem prodeje, jež jsou v procesu výroby za účelem prodeje nebo jež jsou ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb“.

³⁵ „First-in, first-out“.

a zajištění příjmů po dobu delší než jeden rok. Do této skupiny nepatří aktiva s náklady na jejich pořízení, výstavbu nebo zhodnocení nižšími než 1 000 EUR. Mezi dlouhodobá aktiva patří také finanční aktiva³⁶.

Každý daňový poplatník musí vést evidenci dlouhodobých aktiv, pro každé aktivum zvlášť. Do evidence se zaznamenávají náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení spolu s příslušnými daty.

Veškeré přímé náklady související s dlouhodobými aktivy jsou označovány jako „odpisová základna“. Obsahem těchto nákladů není daň z přidané hodnoty. V případě dlouhodobých aktiv vyrobených vlastní činností jsou do odpisové základny zahrnovány také nepřímé náklady, které byly vynaloženy na výrobu tohoto aktiva a jinak by nebyly odečitatelné od zdanitelných příjmů. Je-li dlouhodobé aktivum přijaté jako dar, je odpisová základna rovna jeho tržní hodnotě uvedené v příjmech. Osvobozené příjmy v podobě dotací snižují odpisovou základnu dlouhodobého aktiva.

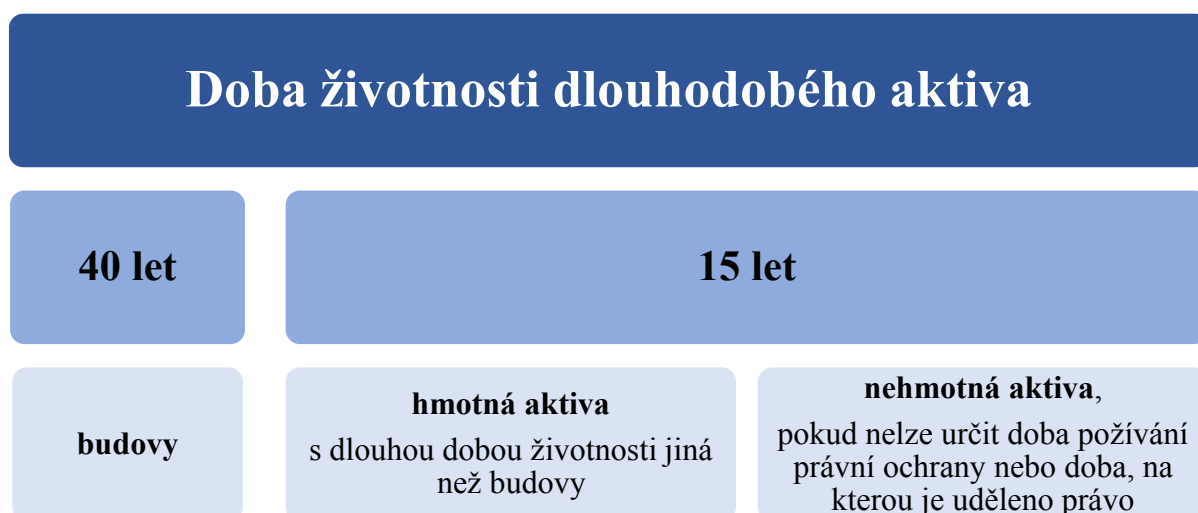
Provádět odpisy může pouze ekonomický vlastník, ale platí pravidlo, že pokud není ekonomický vlastník znám, má toto právo právní vlastník aktiva. Ekonomický vlastník je návrhem směrnice o CCTB definován jako *„osoba, které náleží v podstatě všechny přínosy a rizika spojené s dlouhodobým aktivem, bez ohledu na to, zda je tato osoba právním vlastníkem“* a v případě, že *„daňový poplatník má právo držet, užívat a zcizovat dlouhodobé aktivum a nese riziko jeho ztráty nebo zničení“*. Odpisovat jedno dlouhodobé aktivum může ovšem pouze jeden daňový poplatník a ne více společností současně. Právem daňového poplatníka je také možnost vzdát se odpisování.

Nastane-li situace, kdy je aktivum zhodnoceno, veškeré náklady na toto zhodnocení se odpisují podle pravidel, které jsou použity pro zhodnocené dlouhodobé aktivum, jako by se vztahovaly k nově pořízenému dlouhodobému aktivu. To znamená, že aktivum se každoročně odpisuje jako by žádné zhodnocení neproběhlo a technické zhodnocení se odpisuje zvlášť od svého provedení stejnou sazbou, jako samotné dlouhodobé aktivum. Za náklady na zhodnocení jsou považovány dodatečné výdaje na dlouhodobé aktivum, které podstatně zvyšují kapacitu tohoto aktiva nebo podstatně zlepšují jeho fungování. O zhodnocující náklady se může také jednat v případě, že tyto výdaje představují více než 10 % původní odpisové základny zhodnocovaného aktiva.

Návrh směrnice připouští dva způsoby odpisování dlouhodobých aktiv. První z nich je odpisování dlouhodobých aktiv jednotlivě lineárně po dobu své životnosti (viz Obr. 3.3).

³⁶ Viz kapitola 3.2.5, str. 29.

Obr. 3.3: Doba životnosti dlouhodobého aktiva stanovená návrhem směrnice o CCCTB



Zdroj: vlastní zpracování

Dlouhodobá hmotná aktiva s dlouhou dobou životnosti jsou, podle návrhu směrnice o CCCTB, dlouhodobá hmotná aktiva s dobou životnosti 15 let nebo delší, např. budovy, letadla či lodě.

Jedná-li se o použité dlouhodobé aktivum, odpisuje se podle zvláštních pravidel, které jsou uvedeny v čl. 36 návrhu směrnice o CCCTB. Použitým aktivem se dlouhodobé aktivum stává v okamžiku, kdy jeho doba životnosti při pořízení již částečně uběhla a je stále vhodné k používání.

Odpisy v roce pořízení či uvedení aktiva do užívání, se vypočítají za celý rok. V roce zcizení aktiva se neprovede žádný odpis, ani za část roku používání aktiva.

Druhým způsobem odpisování dlouhodobých aktiv je odpisování v rámci souboru aktiv. Tato možnost je určena pro dlouhodobá aktiva, která mají dobu životnosti menší než 15 let. Roční sazba pro odpisování těchto aktiv je pevně stanovena, a to ve výši 25 % odpisové základny (viz rovnice (3.2)).

$$OZ = DH_{t-1} \pm A_t \quad (3.2)$$

OZ..... odpisová základna souboru aktiv na konci zdaňovacího období,

DH_{t-1} daňová hodnota souboru aktiv na konci předchozího zdaňovacího období,

A_t aktiva zařazená (vyřazená) do (ze) souboru v průběhu zdaňovacího období³⁷.

Vyjde-li odpisová základna v záporné hodnotě, musí se upravit o částku, která zaručí její výsledek nulový. O stejnou částku se musí upravit také základ daně (zvýší se).

³⁷ Jedná se o výši nákladů na pořízení, výstavbu či zhodnocení aktiv (přičítající položka) a o výnosy ze zcizení aktiv a veškerá odškodnění obdržaná za ztrátu nebo zničení aktiva (odečítající položka).

Mezi aktiva, která nelze odpisovat, jsou zařazena dlouhodobá hmotná aktiva, které se neopotřebovávají a nezastarávají. Jako příklad lze uvést půda, umělecké předměty, starožitnosti, klenoty, apod. Do neodpisovaných aktiv se zahrnují také finanční aktiva³⁸. Jestliže nastanou výjimečné okolnosti, které mají za následek trvalé snížení hodnoty neodpisovaného aktiva ke konci zdaňovacího období, může daňový poplatník odečíst částku rovnou tomuto snížení hodnoty. Tyto mimořádné odpisy nelze provést v případě aktiv, u kterých jsou příjmy z jejich zcizení osvobozeny od daně³⁹.

3.2.7 Kapitola VII – ztráty

Návrh směrnice o CCCTB dovoluje odečtení ztrát vzniklých daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně daňového poplatníka-nerezidenta v účetním období. Tato ztráta může být odečtena v následujících zdaňovacích obdobích. Není ovšem povoleno odečíst ztrátu ve výši překračující základ daně ve zdaňovacím období, ve kterém si společnost ztrátu uplatňuje, tzn., že základ daně nesmí být v záporné hodnotě. Uplatnění ztrát se provádí v pořadí od nejstarších po nejnovější.

3.2.8 Kapitola VIII – vstup do systému a vystoupení ze systému CCCTB

Při rozhodnutí společnosti o používání systému CCCTB, veškerá aktiva a závazky, vypočítané podle jednotlivých vnitrostátních právních norem týkajících se daňového základu, jsou daňově uznatelné, jsou-li vypočítány bezprostředně přede dnem, kdy systém začne daňový poplatník používat. Uvedené obecné pravidlo platí v případě, že v návrhu směrnice není uvedeno jinak.

Dlouhodobá aktiva vstupující do systému CCCTB se odpisují podle pravidel uvedených v kapitole 3.2.6. Jedná-li se o jednotlivě odpisovaná dlouhodobá aktiva, postupuje se podle pravidel pro použitá aktiva. V případě dlouhodobých aktiv, která se podle systému CCCTB nemohou jednotlivě odpisovat, zahrnou se do souboru aktiv. Jestliže daňový poplatník dlouhodobá aktiva odpisoval jako soubor aktiv, ale podle systému CCCTB je lze odpisovat jednotlivě, vstoupí i tak do systému jako soubor aktiv. Existují-li aktiva, které nebylo možné podle vnitrostátních právních norem odpisovat, ale podle systému CCCTB to lze, odpisují se jednotlivě či jako soubor aktiv.

Rezervy jsou daňově uznatelným nákladem pouze ve výši, v jaké vyplývají z činností nebo transakcí provedených poté, co daňový poplatník vstoupil do systému CCCTB. Starší

³⁸ Viz kapitola 3.2.5, str. 29.

³⁹ Viz kapitola 3.2.4, str. 26.

výdaje mohou být odečteny pouze v případě, že nebyly použity ke snížení daňového základu v minulosti.

Neuplatněné ztráty z dřívějších let mohou být odečitatelnou položkou od základu daně vypočítaného podle CCCTB v té míře, kterou stanoví vnitrostátní právní předpisy členského státu, ve kterém daňový poplatník působí.

V případě vystoupení ze systému CCCTB jsou aktiva a závazky daňového poplatníka uznatelné v hodnotě vypočítané podle pravidel CCCTB. Odpisy souboru dlouhodobých aktiv si vystupující společnost může uznat jako jeden soubor aktiv, který se odpisuje metodou degresivního odpisování roční sazbou 25 %, i když vnitrostátní právní normy stanoví jinak. Jestliže si daňový poplatník uplatnil odpočet rezerv, po vystoupení ze systému CCCTB tak nesmí učinit znovu. Podle vnitrostátních právních předpisů o daních z příjmů právnických osob se postupuje v případě uplatnění ztrát, vzniklých před výstupem ze systému CCCTB, které nesnižovaly žádný dřívější základ daně.

3.2.9 Kapitola IX – konsolidace

Společnost, která má způsobilou dceřinou společnost a je v pozici mateřské společnosti spolu tvoří konsolidační celek neboli skupinu. Podle pravidel systému CCCTB se způsobilou dceřinou společností stává ta společnost, v níž má mateřská společnost více než 50 % hlasovacích práv a více než 75 % kapitálu, ze kterého plyne zisk. Tyto podmínky musí daňový poplatník splňovat v průběhu celého zdaňovacího období. Členem skupiny se stává společnost v den překročení limitů, s výjimkou překročení limitů po dobu kratší než po sobě jdoucích devíti měsíců. S kým může daňový poplatník-rezident tvořit skupinu je uvedeno v *Obr. 3.4* a *Obr. 3.5*.

Obr. 3.4: Možnosti složení skupiny daňového poplatníka-rezidenta v systému CCCTB



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3.5: Možnosti složení skupiny daňového poplatníka-nerezidenta v systému CCCTB



Zdroj: vlastní zpracování

Společnost, která by byla v platební neschopnosti či v likvidaci se nesmí stát členem skupiny. Je-li taková společnost již členem skupiny, musí z ní neprodleně vystoupit.

Sečtením jednotlivých základů daně, vypočítaných podle pravidel CCCTB, všech členů vyjde „konsolidovaným základ daně“. Je-li takto vypočtený základ daně záporný, převede se do dalšího období jako ztráta snižující příští kladný konsolidovaný základ daně. V případě kladného výsledku se přiděleným podílem⁴⁰ rozdělí mezi členy skupiny. Při výpočtu základu

⁴⁰ Viz kapitola 3.2.16.

daně jednotlivých členů skupiny se musí vyloučit transakce provedené přímo mezi členy skupiny. Veškeré transakce uvnitř skupiny musí být zaznamenávány ve výši historických nákladů nebo ve výši daňové hodnoty podle toho, která z daných hodnot je nižší. Tyto transakce nejsou zdaňovány srážkovou daní ani jinou formou zdanění u zdroje.

3.2.10 Kapitola X – vstup do skupiny a výstup ze skupiny

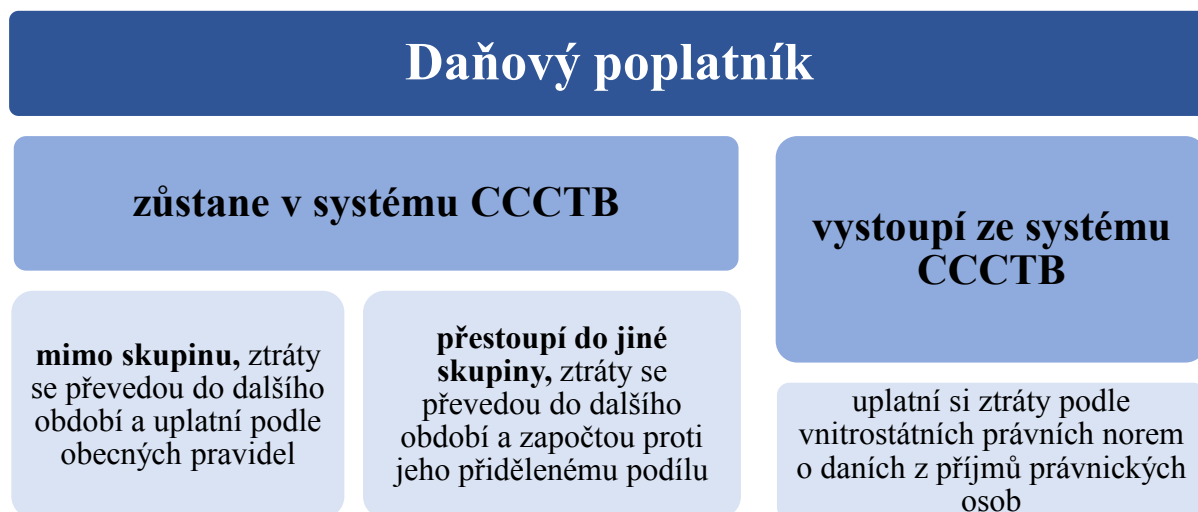
Přistoupením daňového poplatníka do skupiny se použijí ustanovení, které uvádí výjimky z obecných pravidel o dlouhodobých aktivech, rezervách a ztrátách. Je-li členem skupiny zcizeno aktivum do pěti let od vstupu společnosti, která je ekonomickým vlastníkem tohoto aktiva, provede se v roce zcizení úprava přiděleného podílu člena skupiny o výnosy a náklady související se zcizením dlouhodobého aktiva.

Rezervy jsou daňově uznatelnými pouze v případě, že před vstupem daňového poplatníka do skupiny ještě nebyly tvořeny na činnosti nebo transakce, které byly provedeny před vstupem do skupiny. Takto vytvořené rezervy jsou ovšem odčitatelné pouze proti přidělenému podílu přistupujícího člena skupiny.

Vzniknou-li daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně ztráty podle pravidel systému CCCTB nebo podle vnitrostátních právních norem členského státu jeho působnosti před vstupem do skupiny, nelze je odečíst z konsolidovaného základu daně. Tyto ztráty jsou převedeny do dalšího zdaňovacího období a mohou být započteny proti přidělenému podílu podle obecných pravidel stanovených systémem CCCTB k problematice ztrát.

V případě, že dojde ke zrušení skupiny, má se zato, že skončilo zdaňovací období. Konsolidovaný základ daně a veškeré neuplatněné ztráty se mezi členy zrušené skupiny rozdělí podle pravidel CCCTB za to zdaňovací období, ve kterém byla skupina zrušena. Ztráty, které vzniknou po zrušení skupiny, mohou být uplatněny více způsoby (viz *Obr. 3.6*).

Obr. 3.6: Možnosti uplatnění ztrát po zrušení skupiny



Zdroj: vlastní zpracování

Při vystoupení ze skupiny společnosti, která je ekonomickým vlastníkem dlouhodobého aktiva, jež je zcizeno do tří let od jeho vystoupení ze skupiny, musí se upravit příslušný konsolidovaný základ daně o výnosy a náklady související se zcizením tohoto aktiva.

Členovi skupiny, který vystoupí, se nepřipisují žádné ztráty vzniklé činností skupiny.

3.2.11 Kapitola XI – reorganizace podnikatelské činnosti

Rozhodne-li se společnost, která je součástí skupiny, reorganizovat svou podnikatelskou činnost nebo změnit sídlo, nevedou tyto kroky ke vzniku zisků či ztrát pro účely sestavení konsolidovaného základu daně.

3.2.12 Kapitola XII – vztahy mezi skupinou a jinými subjekty

V této kapitole návrhu směrnice o CCCTB jsou upraveny příjmy, které byly zdaněny v jiném členském státě nebo v třetí zemi, a nejedná se o osvobozené příjmy, je povolen jejich odpočet ze základu daně tohoto daňového poplatníka. Tento odpočet se rozdělí mezi jednotlivé členy skupiny podle pravidel uvedených v kapitole 3.2.16.

Úroky a licenční poplatky, které platí daňový poplatník společnosti, jež není členem skupiny, podléhají srážkové dani vybíranou v členském státě daňového poplatníka podle vnitrostátních právních předpisů. Takto vybraná srážková daň se rozdělí mezi členské státy podle pravidel o rozdělení konsolidovaného základu daně.

3.2.13 Kapitola XIII – transakce mezi přidruženými podniky

Přidruženými podniky lze podle návrhu směrnice o CCCTB označit daňového poplatníka, jež se podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu jiného subjektu. Stejně tak se za přidružené

podniky považují všechny ostatní společnosti, ve kterých se uvedené osoby účastní na řízení, kontrole nebo kapitálu. Musí být dodrženy tyto pravidla:

- řízením se rozumí postavení umožňující vykonávat významný vliv na řízení přidruženého podniku,
- kontrolou se rozumí více než 20 % hlasovacích práv,
- podílením se na kapitálu se rozumí vlastnické právo na více než 20 % kapitálu.

Jsou-li mezi přidruženými podniky dohodnuty jiné podmínky pro obchodování, než kterými se řídí obchodování s nezávislými podniky, musí se veškeré příjmy plynoucí společnosti zvýšit o rozdíl vzniklý z odlišných podmínek.

3.2.14 Kapitola XIV – pravidla proti zneužívání

Jako obrana proti zneužívání je návrhem směrnice zakázáno uskutečňovat umělé transakce, které slouží pouze k vyhýbání se daňovým povinnostem. Daňový poplatník si ale může vybrat mezi dvěma rozdílnými transakcemi, které ve výsledku přinesou stejný ekonomický užitek, ale vzniknou rozdílné zdanitelné částky.

Úroky⁴¹, které daňový poplatník zaplatí přidruženému podniku, jenž je rezidentem třetí země, nelze odečíst od základu daně. Výjimkou je existující dohoda o výměně informací na dožádání stanovená ve směrnici 2011/16/EU a současně je splněna jedna z těchto podmínek:

- sazby daně z příjmů právnických osob ve třetí zemi je nižší než 40 % průměrné zákonné sazby daně z příjmů používané v členských státech,
- přidružený podnik je zdaňován podle zvláštního režimu stanoveného třetí zemí a umožňuje tak daleko nižší úroveň zdanění než v předchozím případě.

Neexistuje-li dohoda o výměně informací na dožádání podle směrnice č. 2011/16/EU, jsou úroky zaplacené daňovým poplatníkem rezidentovi třetí země daňově uznatelné ve výši nepřesahující částku, která by byla stanovena mezi nezávislými podniky a je-li zároveň splněna jedna z těchto podmínek:

- částka úroků je zahrnuta do základu daně jako příjem přidruženého podniku,
- úroky jsou zaplacený podniku, s jehož akciemi se pravidelně obchoduje na burze cenných papírů,

⁴¹ Co lze považovat za úroky uvádí směrnice č. 2003/48/ES, která je popsána v kapitole 2.2 na str. 16-17. Za úroky se nepovažují penále za pozdní platbu.

- úroky jsou zaplacený společností, která se v zemi svého rezidentství aktivně zabývá obchodem nebo jinou hospodářskou činností, která je prováděna za účelem zisku.

Dalším krokem proti zneužívání by měly sloužit ustanovení upravující ovládané zahraniční osoby v případě, že neexistuje dohoda o výměně informací na dožádání. Za ty jsou považovány společnosti, které splňují následující podmínky:

- daňový poplatník má více než 50 % hlasovacích práv nebo se podílí z více než 50 % na kapitálu nebo má nárok na více než 50 % zisků dané zahraniční osobě,
- shodující se s podmínkami pro uplatnění úroku na předchozí straně této práce,
- alespoň 30 % příjmů zahraniční osoby pochází z kategorií uvedených níže a jednotlivé příjmy jsou více než 50 % dané kategorie,
- s akciemi zahraniční osoby se pravidelně neobchoduje na burze cenných papírů.

Příjmy zahraniční osoby, které pocházejí z transakcí s daňovým poplatníkem nebo jeho přidruženými podniky, jsou rozděleny do následujících kategorií:

- úroky nebo jakékoli jiné příjmy vyplývající z finančních aktiv,
- licenční poplatky nebo jakékoli jiné příjmy plynoucí z duševního vlastnictví,
- dividendy a příjmy ze zcizení akcií,
- příjmy z movitého majetku,
- příjmy z nemovitého majetku, pokud mohou být v zemi daňového poplatníka zdaněny,
- příjmy z pojišťovacích, bankovních a jiných finančních činností.

Příjmy ovládané zahraniční osoby zahrnované do základu daně se vypočtou podle pravidel uvedených v kapitole 3.2.4, přitom se vezme v potaz podíl daňového poplatníka na zahraniční osobě. Je-li následně zahraniční osobou vyplacen daňovému poplatníkovi zisk, musí být výše příjmů zahrnutá do základu daně daňovým poplatníkem odečtena při výpočtu daňové povinnosti z rozdělovaného zisku.

3.2.15 Kapitola XV – transparentní subjekty

Má-li daňový poplatník podíl ve společnosti, která je ve svém členském státě považována za transparentní subjekt, musí do svého základu daně zahrnout podíl na jejich příjmy. Příjmy jsou vypočítávány podle pravidel stanovených systémem CCCTB. Uskutečněné transakce mezi těmito subjekty se musí vyloučit úměrně k podílu, který daňový poplatník vlastní na transparentním subjektu. Daňový poplatník má také nárok na odpočet již zdaněných příjmů, tak jak tomu bylo uvedeno v kapitole 3.2.12.

3.2.16 Kapitola XVI – rozdělení konsolidovaného základu daně

Konsolidovaný základ daně, jež je součtem základů daně od jednotlivých členů skupiny, vypočítaných podle *rovnice (3.1)*, se na konci každého zdaňovacího období rozdělí mezi všechny členy skupiny. Tato část rozdělená mezi jednotlivé společnosti, které jsou členy jedné skupiny, se nazývá „přidělený podíl“. *Rovnice (3.3)* zobrazuje výpočet přiděleného podílu člena skupiny označeného jako „A“. Ve výpočtu mají všechny faktory stejnou váhu.

$$\text{Přidělený podíl } A = \left(\frac{1}{3} \cdot FT + \frac{1}{3} \cdot FP + \frac{1}{3} \cdot FA \right) \cdot KZD \quad (3.3)$$

FT faktor tržeb,

FP faktor práce,

FA faktor aktiv,

KZD konsolidovaný základ daně.

Výpočet přiděleného podílu se počítá pouze v případě, že hodnota konsolidovaného základu daně je kladná tzn., že skupina vykazuje za zdaňovací období zisk.

Faktor tržeb se vypočte podle *rovnice (3.4)*.

$$FT = \frac{T^A}{T} \quad (3.4)$$

FT faktor tržeb,

T^A celkové tržby člena skupiny označeného „A“,

T celkové tržby celé skupiny.

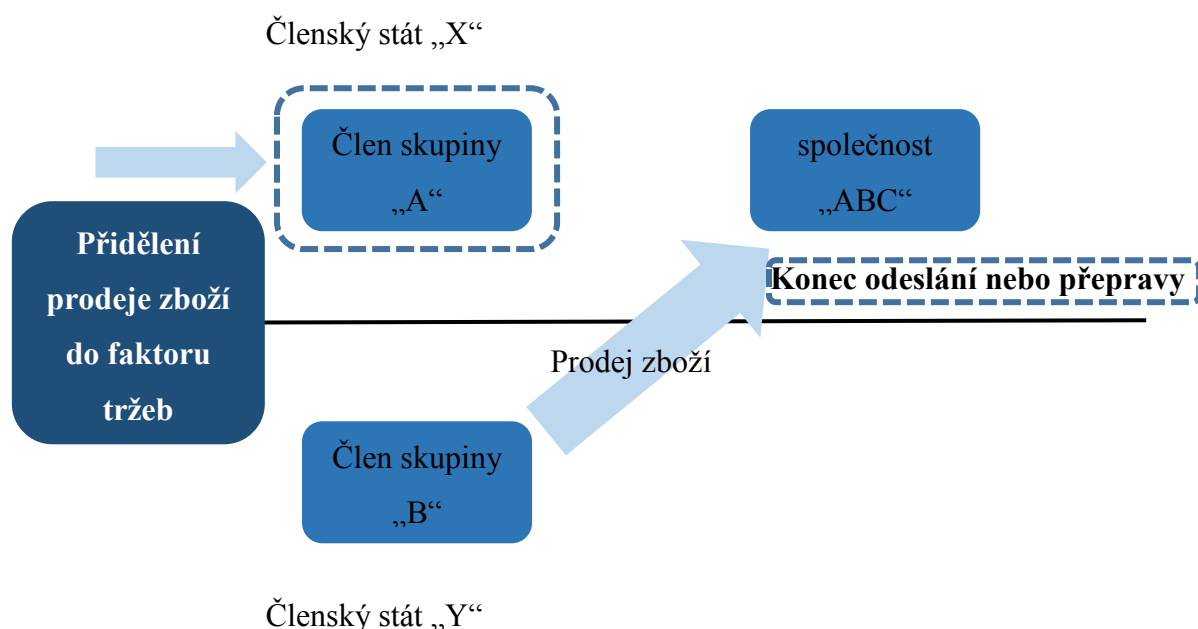
Obsahem celkových tržeb člena skupiny jsou také tržby jeho stálé provozovny, v případě její existence. Tržbami se podle návrhu směrnice o CCCTB rozumí „výnosy z veškerého prodeje zboží a poskytování služeb po odečtení slev a vrácení zboží s vyloučením daně z přidané hodnoty, ostatních daní a cel“. Jestliže v běžném obchodním styku vzniknou příjmy uvedené jako osvobozené⁴², úroky, dividendy, licenční poplatky a výnosy ze zcizení dlouhodobých aktiv, jsou součástí faktoru tržeb. Naopak do faktoru tržeb nejsou zahrnuty prodeje zboží a služeb uskutečněné uvnitř skupiny. Ocenění prodeje je uvedeno v kapitole 3.2.5 (viz Obr. 3.2).

Určení, komu jsou tržby ve skupině přiděleny, vysvětlují následující pravidla místa určení tržeb. Prvním pravidlem je přidělení tržeb za prodej zboží členovi skupiny, který se nachází v členském státě, kde je ukončeno odeslání nebo přeprava zboží odběrateli (viz *Obr. 3.7*). Při poskytování služeb osobě v jiném členském státě, hraje roli pro přidělení tržeb, skutečné

⁴² Osvobozené příjmy jsou uvedeny na str. 26.

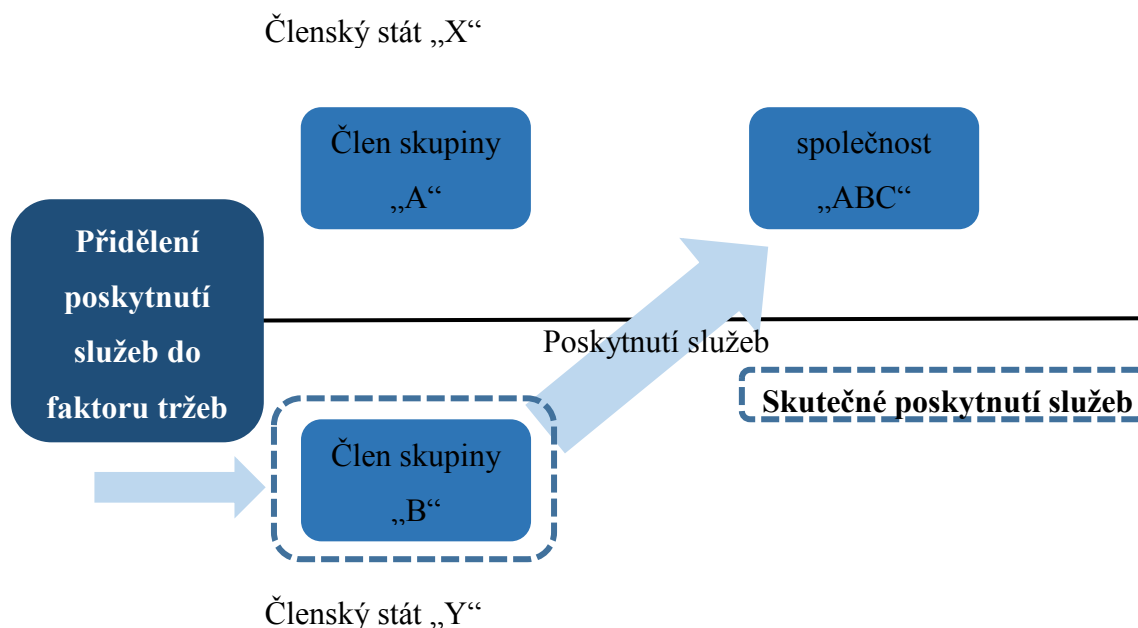
poskytnutí služeb (viz Obr. 3.8). Je-li odběratelem prodaného zboží či poskytnutých služeb, postupuje se podle třetího pravidla (viz Obr. 3.9), kdy jsou tržby přiděleny všem členům skupiny a rozpočítány podle poměru k jejich faktoru práce a faktoru aktiv. Shodně se postupuje i v případě, že v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží (skutečného poskytnutí služeb) se nenachází žádný člen skupiny (viz Obr. 3.9). K rozdělení tržeb podle poměru faktoru práce a faktoru aktiv dochází také při větším počtu usazených členů skupiny v členském státě, ve kterém dochází k ukončení odeslání nebo přepravy zboží či skutečného poskytnutí služeb). Na rozdíl od předešlého pravidla dojde k přidělení tržeb pouze mezi členy skupiny, kteří se nacházejí v tomto členském státě (viz Obr. 3.10).

Obr. 3.7: První pravidlo k přidělení tržeb podle místa určení



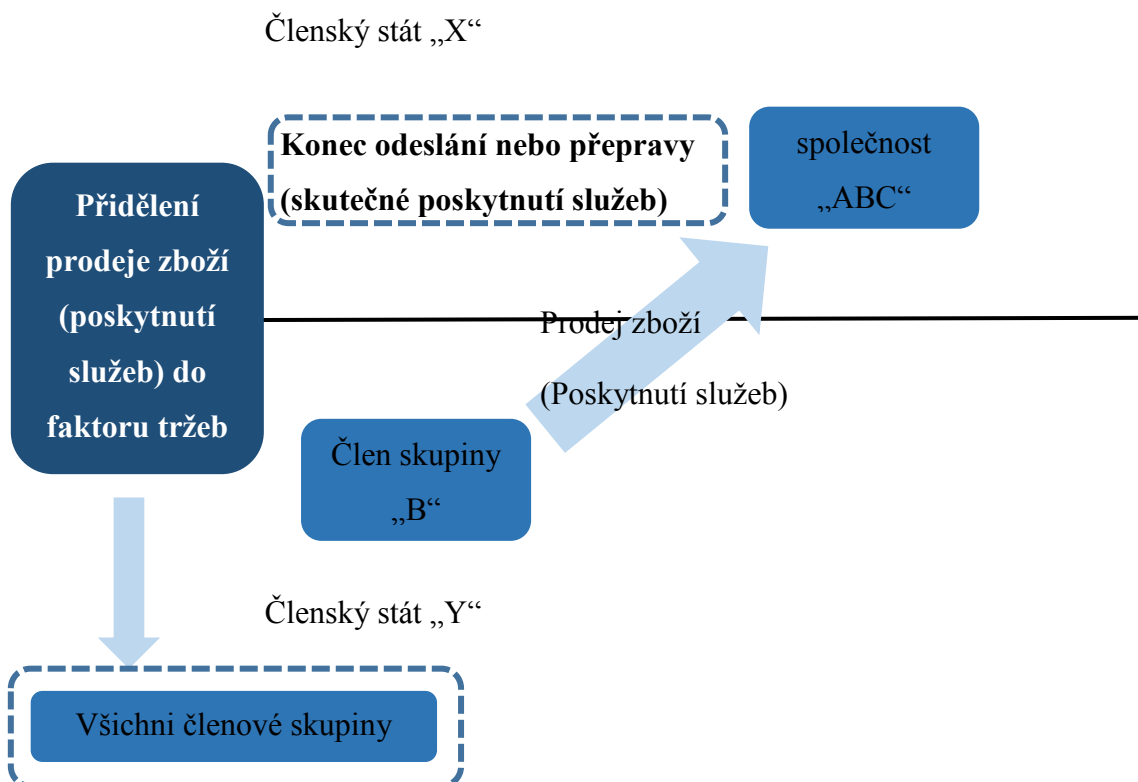
Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3.8: Druhé pravidlo k přidělení tržeb podle místa určení



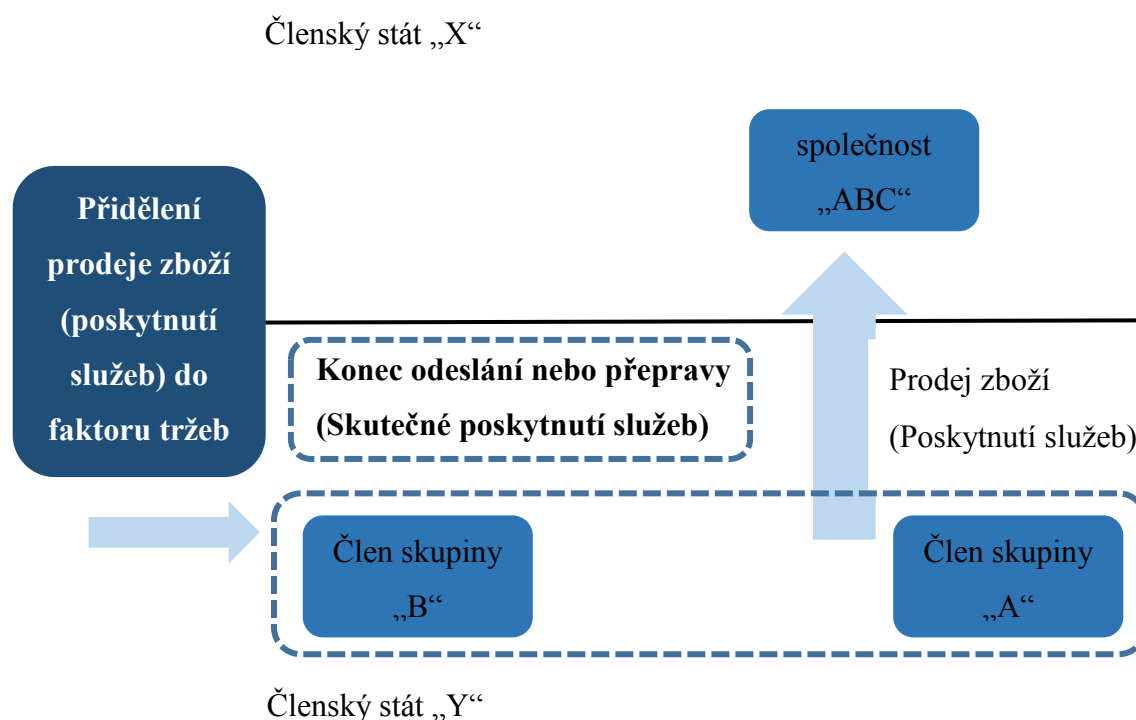
Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3.9: Třetí pravidlo k přidělení tržeb podle místa určení



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3.10: Čtvrté pravidlo k přidělení tržeb podle místa určení



Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet faktoru práce je uveden v rovnici (3.5).

$$FP = \frac{1}{2} \cdot \frac{M^A}{M} + \frac{1}{2} \cdot \frac{Z^A}{Z} \quad (3.5)$$

FP faktor práce,

M^A celkový objem mezd člena skupiny označeného „A“,

M celkový objem mezd celé skupiny,

Z^A počet zaměstnanců člena skupiny označeného „A“,

Z počet zaměstnanců celé skupiny.

Počet zaměstnanců členy skupiny a celé skupiny se zjišťuje ke konci zdaňovacího období.

Jednotliví zaměstnanci jsou přiděleni do faktoru práce toho člena skupiny, který jim vyplácí odměnu. Jsou-li ale zaměstnanci vykonávající fyzicky své zaměstnání pod kontrolou a odpovědností jiného člena skupiny, než který jim vyplácí odměnu za odvedenou práci, jsou přiděleni do faktoru práce toho člena skupiny, u kterého fyzicky vykonávají svou práci. Musí ovšem takové zaměstnání vykonávat po dobu 3 měsíců bez přerušení a jejich počet musí dosáhnout alespoň 5 % z celkového počtu zaměstnanců člena skupiny, který jim vyplácí odměnu. Taktéž se postupuje u přidělení objemu mezd k těmto zaměstnancům.

Objem mezd se skládá z nákladů na platy, mzdy, prémie a další formy náhrad zaměstnancům za jejich vykonanou práci. Součástí objemu mezd jsou také náklady vynaložené členem skupiny, který je zaměstnavatelem, na důchody a sociální zabezpečení.

Součástí faktoru aktiv jsou průměrné hodnoty všech dlouhodobých hmotných aktiv, která člen skupiny a celá skupina vlastní, má pronajata nebo pořízena na leasing. Jestliže daňový poplatník vstoupil do skupiny, jsou součástí jeho faktoru aktiv také náklady na výzkum, vývoj, marketing a reklamu, které vynaložil za dobu před vstupem do této skupiny. Podmínkou je, že tato doba nesmí přesáhnout 6 let. Výpočet faktoru aktiv je následující (viz rovnice (3.6)).

$$FA = \frac{A^A}{A} \quad (3.6)$$

FA..... faktor aktiv,

A^A aktiva člena skupiny označeného „A“,

A celková hodnota aktiv celé skupiny.

Aktiva jsou zahrnuta do faktoru aktiv svého ekonomického vlastníka či právního vlastníka v případě, že ekonomického vlastníka nelze určit. U aktiv, která přesahují hodnotu 5 % hodnoty všech aktiv člena skupiny, který není ekonomickým vlastníkem, ale aktivum skutečně užívá, zahrnují se tyto aktiv do jeho faktoru aktiv.

Dlouhodobá hmotná aktiva, která se neodpisují, a půda, jsou oceněny ve výši svých pořizovacích cen. Jednotlivě odpisovatelná dlouhodobá hmotná aktiva a soubor dlouhodobých aktiv se ocení průměrnou hodnotou svých daňových hodnot na začátku a na konci zdaňovacího období.

Pro přidělování hodnot do jednotlivých faktorů platí odlišná pravidla pro subjekty, které jsou podle návrhu směrnice o CCCTB považovány za finanční instituce a pojišťovny. Tato pravidla jsou uvedena v článcích 98 a 99 návrhu směrnice o CCCTB. Zvláštními pravidly, uvedenými v čl. 100 a 101 návrhu směrnice o CCCTB, se musí řídit společnosti, jež se zabývají průzkumem nebo produkcí ropy a zemního plynu, lodní dopravou, vnitrozemskou vodní dopravou a leteckou dopravou.

Přidělené podíly se pokrátí v poměru k počtu kalendářních měsíců, ve kterých daňový poplatník ve zdaňovacím období patřil do dané skupiny v případě, že do skupiny nově přistoupí nebo ji v průběhu zdaňovacího období opustí. Naopak při vlastnění podílů v transparentním subjektu se jednotlivé faktory zvýší o tržby, objem mezd a aktiva v poměru, v jakém se daňový poplatník podílí na ziscích transparentního subjektu.

Ztráty daňového poplatníka, které si dosud neuplatnil a vznikly mu před vstupem do systému CCCTB, použije jako položku snižující přidělený podíl. Stejně tak postupuje společnost, která má neuplatněné ztráty a vstoupí či vystoupí ze skupiny. Dále se přidělený podíl daňového poplatníka vstupujícího do skupiny, upraví o částky související se zcizením dlouhodobých aktiv.

Daňová povinnost každého člena skupiny se řídí vnitrostátními právními předpisy jednotlivých členských států, které určují výši daňové sazby a jakým způsobem se daň vypočítá. Základem daně je ovšem přidělený podíl zjištěný na základě pravidel systému CCCTB, upravený podle předchozích odstavců a snížený o odpochty, které byly uvedeny v kapitole 3.2.12.

3.2.17 Kapitola XVII – správa systému CCCTB

Jediný daňový poplatník, což platí pro všechny členy skupiny, musí podat oznámení o zvolení systému CCCTB nejpozději tři měsíce před začátkem zdaňovacího období, ve kterém daňový poplatník nebo skupina začnou systém používat. Hlavní daňový orgán⁴³ neprodleně oznámí příslušným orgánům⁴⁴ všech členských států, kterých jsou členové skupiny rezidenty nebo ve kterých jsou usazeni jejich oznámení o používání systému CCCTB. Ukončit používání systému CCCTB může daňový poplatník po prvních pěti letech nebo pak dále po třech zdaňovacích obdobích. Informace, které je nezbytné uvést při oznámení o volbě systému, jsou uvedeny v čl. 106 návrhu směrnice o CCCTB. Patří mezi ně např. základní identifikační údaje o daňovém subjektu či doklady o splnění kritérií stanovených návrhem směrnice. Komise může do tří měsíců od obdržení oznámení přezkoumat, zda skupina splňuje uvedené požadavky a v případě nesrovnalostí, oznámení zamítnout.

Podle návrhu směrnice o CCCTB musí mít všichni členové skupiny stejné zdaňovací období. Pokud tomu tak není, musí být zdaňovací období srovnány. Každý daňový poplatník je povinen podávat svému příslušnému orgánu daňové přiznání či konsolidované daňové přiznání po ukončení zdaňovacího období. V případě jediného daňového poplatníka je lhůta pro podání daňového přiznání shodná s lhůtou stanovenou právními předpisy členského státu, jež je rezidentem nebo ve kterém má stálou provozovnu. U konsolidovaného daňového přiznání je lhůta pro podání v délce devíti měsíců od konce zdaňovacího období. Náležitosti daňového přiznání a konsolidovaného daňového přiznání jsou uvedeny v čl. 110 návrhu

⁴³ Jedná se o příslušný orgán členského státu, ve kterém je hlavní daňový poplatník rezidentem nebo jedná-li se o daňového poplatníka-nerezidenta, kde se nachází jeho stálá provozovna.

⁴⁴ Jedná se o orgán určený každým členským státem, aby se zabýval všemi záležitostmi souvisejícími s prováděním směrnice o CCCTB.

směrnice o CCCTB. Při nepodání daňového přiznání či konsolidovaného daňového přiznání, vystaví příslušný orgán výměr s odhadnutou výší daňové povinnosti.

Veškeré kontroly⁴⁵ se řídí právními předpisy členského státu, ve kterém je jediný daňový poplatník rezidentem nebo je zde usazený. Kontroly skupin provádí hlavní daňový orgán a to i na žádost příslušného orgánu.

Jednotlivé příslušné orgány si mohou vyměňovat informace na základě žádosti o spolupráci, která je v souladu se směrnicí č. 2011/16/EU. Veškeré takto získané informace musí být v členském státě, který je obdržel, utajeny stejně jako informace obdržené podle jeho vnitrostátních právních norem.

Hlavní daňový poplatník má možnost při nesouhlasu podat odvolání, ale pouze v těchto případech:

- proti rozhodnutí, kterým se zamítá oznámení o volbě systému CCCTB,
- při sdělení, kterým žádá o poskytnutí dokumentů nebo informací,
- proti oprávněnému výměru,
- proti výměru vydanému při nepodání konsolidovaného daňového přiznání.

3.2.18 Kapitola XVIII – závěrečná ustanovení

V poslední kapitole návrhu směrnice jsou obsaženy ustanovení, která umožňují Komisi přijmout akty v přenesené pravomoci měnit přílohy I a II za účelem aktualizování jednotlivých forem podnikání a daní z příjmů právnických osob používaných v členských zemích EU. Komise také bude mít pravomoc upravovat přílohu III, která obsahuje všechny podobné daně, na které připadá více než 20 % celkové částky daní z příjmů právnických osob vybírajících v daném členském státě. Kompetencí Komise je také stanovit podrobnější pravidla pro aktiva pořízená na leasing, leasingové platby a výpočet odpisové základny aktiva pořízeného na leasing. Poslední pravomocí Komise je možnost zpřesnit vymezení kategorií dlouhodobých aktiv uvedených v kapitole 3.2.6.

Zrušení pravomoci může být provedeno pouze Radou EU. Veškeré úkony, provedené Komisí či Radou, uvedené v této kapitole, musí být oznámeny Evropskému parlamentu Evropské unie. Po pěti letech od vstupu této směrnice v platnost, provede Komise přezkum jejího uplatňování a fungování. Hlavním bodem tohoto přezkoumání bude analýza dopadu mechanismu pro rozdělení konsolidovaných základů daně mezi členské státy.

⁴⁵ Kontrolou se má na mysli šetření, inspekce nebo prověřování jakéhokoli druhu, které provádí příslušný orgán a jeho cílem je ověřit, zda daňový poplatník postupuje v souladu se směrnicí o CCCTB.

3.3 Dílčí závěr

Kapitola se zabývala především popisem jednotlivých článků směrnice o CCCTB. Z návrhu směrnice tedy vyplývá, že systém CCCTB bude zcela dobrovolný⁴⁶, určí jak stanovit společný základ daně i s možností konsolidace. Určí jakým způsobem takto vybraný konsolidovaný základ daně rozdělit mezi jednotlivé členské státy, které jsou zapojeny do konsolidace a jakým principem bude jednat společný správce daně (tzv. jednotné kontaktní místo).

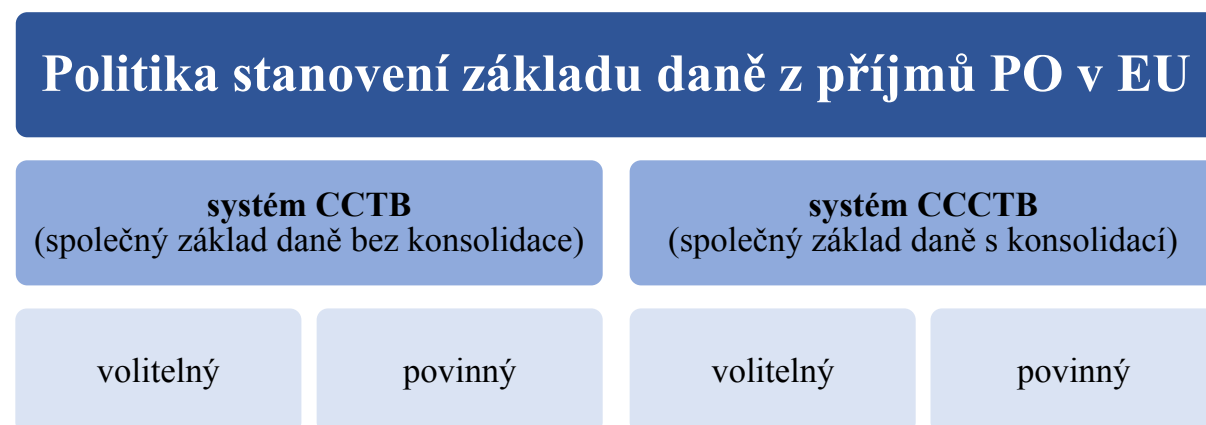
⁴⁶ K dobrovolnosti CCCTB dále ve 4. kapitole.

4. Vliv případného zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na legislativě vybraných zemí

Hlavním důvodem pro vytvoření rámce zdaňování příjmů právnických osob v EU je zajistit, aby příjmy právnických osob byly zdaněny ve všech členských státech spravedlivě a transparentně a přitom došlo k příznivému růstu příjmů z těchto daní na straně rozpočtů členských zemí.

Před uveřejněním návrhu směrnice o CCCTB byla vypracována zpráva, která obsahovala mimo jiné posouzení čtyř možností (viz *Obr. 4.1*), které mají za cíl zlepšení konkurenčního postavení evropských společností tím, že jim bude umožněno vypočítávat své základy daně v rámci skupiny z celé EU podle jednoho souboru pravidel, čímž si zároveň sníží náklady vynaložené na daň z příjmů právnických osob.

Obr. 4.1: Možnosti politiky stanovení základu daně z příjmů právnických osob v EU



Zdroj: vlastní zpracování

První možností jak přistoupit k základům daně z příjmů právnických osob, by bylo zavedení volitelného systému CCTB. Společnosti rezidentní v EU či jejich stálé provozovny nacházející se v EU, které by se rozhodly používat tento systém, by při určování daňového základu postupovaly podle pravidel stanovených Evropskou unií, ale transakce uvnitř skupiny (dále „oddělené účetnictví“) by účtovaly podle pravidel jednotlivých členských států, protože systém by nezahrnoval konsolidaci zdanitelných zisků či ztrát.

Systém CCTB by mohl také fungovat v povinné variantě. Platily by stejné pravidla jako v předchozí variantě s tím rozdílem, že by stanovování základu daně bylo pro společnosti, které jsou rezidenty EU nebo mají v členském státě stálou provozovnu povinné.

Díky nemožnosti konsolidace byly tyto první dvě možnosti zavrhnuty jako nepředpokládající přijetí a pro sestavení návrhu o společném základu korporátních daní byl

použit systém CCCTB. Tak jak již bylo uvedeno v kapitole 3.2.3 by po přijetí návrhu směrnice o CCCTB byl systém volitelný.

4.1 Stanovisko k návrhu směrnice o CCCTB a výzkum případných dopadů

Po zveřejnění návrhu směrnice o CCCTB, jednotlivé členské státy Evropské unie vyjádřily svůj postoj k tomuto návrhu. Dne 27. dubna 2011 vydala vláda České republiky stanovisko, ve kterém jako jeden z hlavních problémů systému CCCTB uvádí řešení procesních postupů pro správu CCCTB. *„Vláda ČR preferuje přístup, kde procesní postup hlavního správce daně je dán vnitrostátním právním řádem příslušného státu a spolupráce mezi správci daně jednotlivých členských států se realizuje prostřednictvím již existujících právních nástrojů.“*. Další zásadní problém vidí vláda ČR v existenci 27⁴⁷ rozdílných úprav vnitrostátních účetních předpisů a pro každý by se musel sestavit převodový můstek k zjištění jednoho společného daňového základu. Konečným stanoviskem vlády ČR je tedy, že *„volitelný konsolidovaný model harmonizovaného základu daně je ten nejméně výhodný z možných, neboť by znamenal na jedné straně značné dodatečné administrativní náklady pro daňovou správu a na druhé straně citelný výpadek daňových příjmů do státního rozpočtu“*⁴⁸.

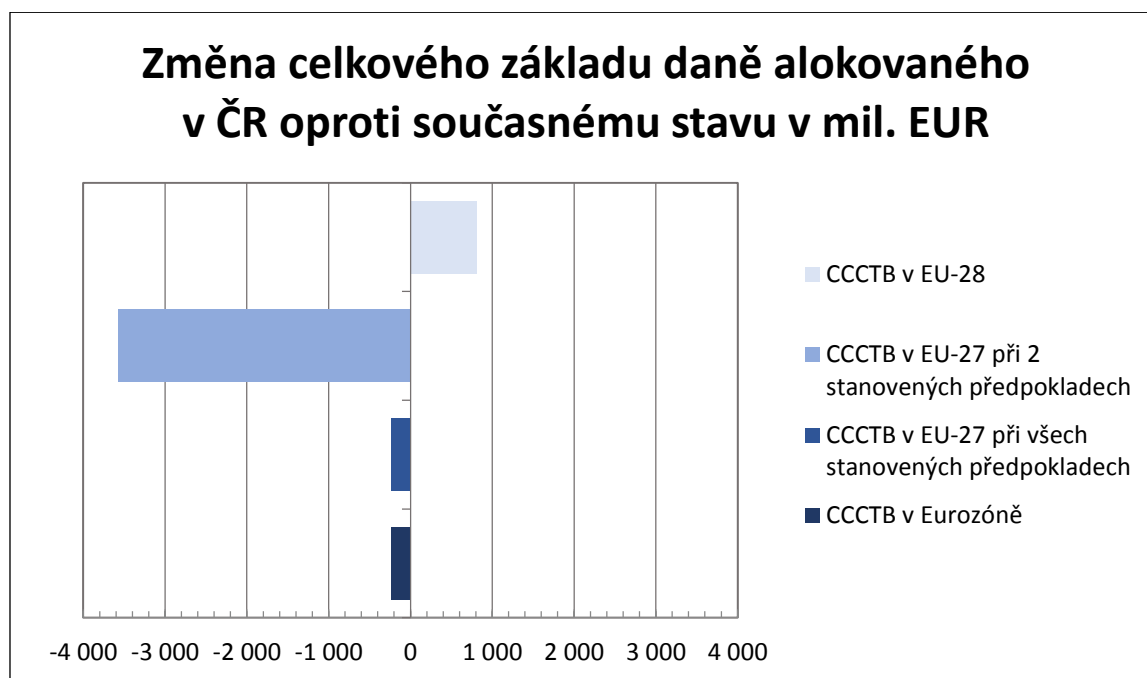
Před zveřejněním i po něm bylo provedeno mnoho výzkumů, které měly za cíl vyčíslit dopady jednotlivých členských států ze zavedení systému CCCTB. Na základě výzkumu provedeného týmem Nerudová, Solilová, Bohušová, Svoboda (2015) byly zkoumány dopady zavedení systému CCCTB pouze na rozpočet České republiky. Počítali se třemi variantami, a to s povinným zavedením systému CCCTB ve všech 28 členských státech Evropské unie, dále s možností dobrovolného výběru systému CCCTB ve 27 členských státech EU, kdy ČR by se tohoto systému neúčastnila. Poslední variantou by bylo přijetí systému CCCTB pouze státy Eurozóny.

Zkoumání probíhalo na základě dat získaných z databáze Amadeus a Bankscope. Byly vybrány pouze společnosti, které splňovaly dvě kritéria stanovené návrhem směrnice o CCCTB uvedených v kapitole 3.2.9, a to v minimální výši hlasovacích práv a kontroly mateřské společnosti nad dceřinou. Poté byly vybrány pouze společnosti, splňující podmínku rezidentství v ČR. Celkový počet testovaných mateřských společností byl 2 424 a 3 860 dceřiných společností, kterých se těmto mateřským společnostem podařilo přiřadit. Výsledky výzkumu jsou znázorněny v *grafu 4.1* a *grafu 4.2*.

⁴⁷ V současné době je již 28 rozdílných daňových systémů.

⁴⁸ PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY. 2011. *Usnesení výboru pro evropské záležitosti k návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM(2011) 121*, s. 3-4.

Graf 4.1: Dopady implementace CCCTB na základ daně alokovaný v České republice



Zdroj: NERUDOVÁ, Danuše, Veronika SOLILOVÁ, Hana BOHUŠOVÁ a Patrik SVOBODA. *Dopady zavedení CCCTB na rozpočet České republiky*. (2015), s. 148 + vlastní zpracování

Dané rozdíly jsou vztaženy k současnému stavu alokovaného základu daně v ČR, který činí necelých 7 miliard EUR. Dopady implementace volitelného CCCTB ve státech EU kromě České republiky by byly pro změnu celkového základu daně alokovaného v ČR nejvyšší⁴⁹ při naplnění základního předpokladu a existence dceřiné společnosti v některém z členských států. Základním předpokladem se má na mysli, že se daňoví poplatníci budou rozhodovat, zdali opustí Českou republiku a přesunou svoji ekonomickou činnost do jiného členského státu, ve kterém je implementován systém CCCTB a to na základě velikosti efektivní sazby daně právnických osob⁵⁰.

Jak je z grafu patrné, varianta přijetí systému CCCTB ve 27 členských státech s již výše uvedenými předpoklady a přidáním dalších⁵¹, by měla stejné dopady na ZD alokovaný v ČR jako varianta přijetí systému CCCTB pouze v Eurozóně. Příliv⁵² celkového alokovaného ZD v ČR by způsobila pouze varianta povinného zavedení systému CCCTB pro všechny členské státy.

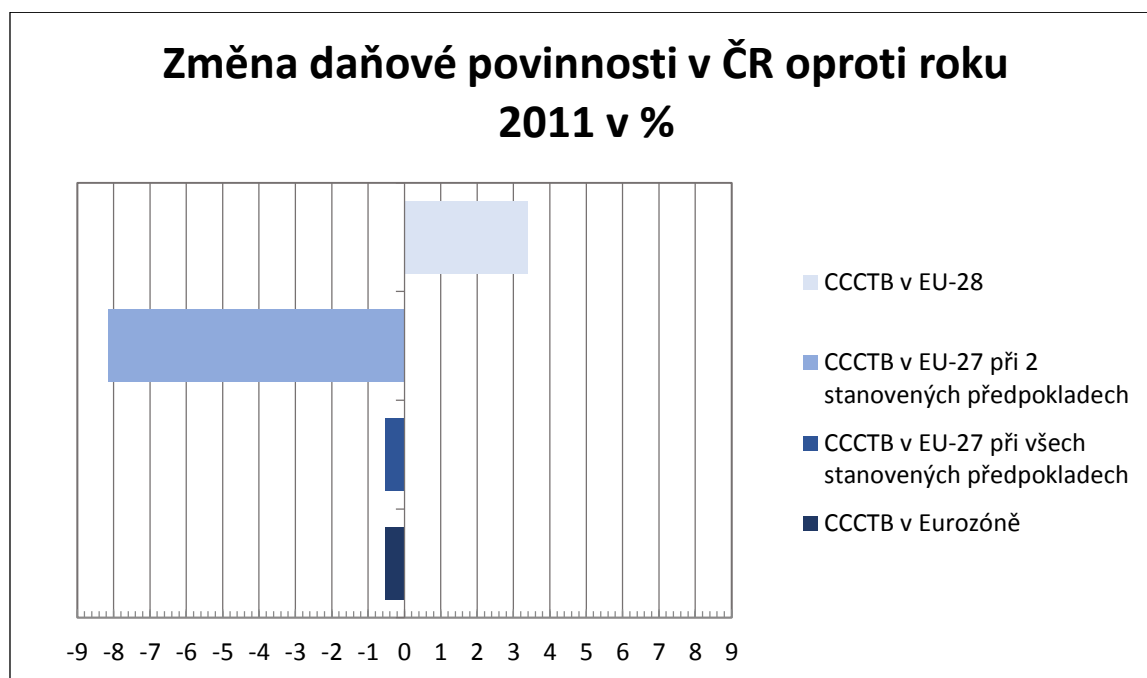
⁴⁹ Jednalo by se o odliv ZD ve výši asi 3,5 miliard EUR.

⁵⁰ Viz příloha č. 2.

⁵¹ V případě vstupu skupiny mateřské společnosti s dceřinými do systému CCCTB musí být výhodný tak, že daňová povinnost vypočtená z daňového základu sestaveného na základě CCCTB nesmí převýšit daňovou povinnost z původního ZD. Mezi stanovené předpoklady patří také posuzování činností v jednotlivých odvětvích z hlediska možnosti jejich přesunu z ČR do jiného členského státu.

⁵² Jednalo by se o příliv ZD ve výši asi 800 mil. EUR.

Graf 4.2: Dopady implementace CCCTB na daňovou povinnost v České republice



Zdroj: NERUDOVÁ, Danuše, Veronika SOLILOVÁ, Hana BOHUŠOVÁ a Patrik SVOBODA. *Dopady zavedení CCCTB na rozpočet České republiky*. (2015), s. 148 + vlastní zpracování

Výsledky výzkumu Nerudové, Solilové, Bohušové, Svobody (2015) znázorněné v *grafu 4.2*, byly počítány jako procentuální podíl daňové povinnosti při implemetaci systému CCCTB⁵³ k daňové povinnosti právnických osob v ČR za rok 2011 podle českých daňových statistik.

Z grafu lze vyčíst pozitivní dopad na příjem do státního rozpočtu v podobě daní z příjmů právnických osob pouze u varianty povinného zavedení systému CCCTB pro všech 28 členských států, a to v podobě zvýšení daňových příjmů o 3,39 %. U ostatních případů by pravděpodobně došlo k odlivu daňové povinnosti, v závislosti na stanovených předpokladech, které byly vyjmenovány u *grafu 4.1*.

Výsledky možnosti zavedení systému CCCTB bez účasti ČR jsou v *grafu 4.2* uvedeny jako průměry dosažených hodnot. Při variantě dobrovolné implemetace CCCTB ve 27 členských státech a při uvažování základního předpokladu a existence zahraniční dceřiné společnosti je odhadován odliv daňové povinnosti mezi 3,15 až 13,17 % oproti daňovým příjmům v roce 2011. Jakmile došlo k přidání veškerých stanovených předpokladů, předpokládaný odliv daňových příjmů se snížil na rozmezí 0,2 – 0,88 %, což se shoduje s výsledky dosaženými při variantě přijetí CCCTB pouze v Eurozóně.

⁵³ Pro variantu implementace systému CCCTB v EU-28 byla k výpočtu daňové povinnosti použita nominální sazba daně právnických osob ve výši 19 % a pro ostatní scénáře efektivní sazba daně ve výši 16,7 % (viz příloha č. 2).

Z výsledků tohoto výzkumu je tedy zřejmé, že vláda ČR se nemýlila, když ve svém stanovisku k návrhu směrnice o CCCTB uvedla, že by došlo k citelným výpadkům příjmů z daní od právnických osob do rozpočtu České republiky. Toto tvrzení ale platí pouze v případě neúčasti České republiky na systému CCCTB. Ovšem povinné zavedení systému CCCTB s účastí všech členských států EU by mělo pozitivní dopad na příjmovou stránku českého rozpočtu v oblasti daní z příjmů právnických osob.

4.2 Legislativní rozdíly České republiky a Slovenské republiky se systémem CCCTB

Po vyjádření členských zemí, podniků a dalších zúčastněných stran k návrhu směrnice o CCCTB a několikaleté odmlce, kdy se o tomto systému nemluvílo, vydala Komise sdělení Evropskému parlamentu a Radě o spravedlivém a efektivním systému daně z příjmů právnických osob v Evropské unii, neboli pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat⁵⁴. Jedním z opatření uvedených s tímto sdělením je také oprášení systému CCCTB. Komise uvádí, že by systém CCCTB mohl být velmi účinným nástrojem pro dosažení cíle spravedlivějšího a efektivnějšího zdanění.

Komise tedy rozhodla o znovu navržení systému CCCTB s několika změnami. Hlavní změnou oproti návrhu z roku 2011 by bylo povinné zavedení systému CCCTB ve všech členských státech, protože v případě nepovinného používání systému CCCTB by ty společnosti, které nejvíce využívají agresivní daňové plánování k minimalizaci svých daňových základů, tento systém zcela určitě nevyužily. Komise se tedy zavázala k přepracování návrhu tak, aby byl systém CCCTB povinný alespoň pro nadnárodní společnosti.

Z důvodu velmi náročného kroku k harmonizaci korporativního zdaňování, Komise doporučuje, aby CCCTB bylo zavedeno postupně v podobě několika právních aktech. Mezi všemi členskými státy se jako neproblematictější jevila možnost konsolidace, a proto Komise navrhla její zavedení až po zvládnutí společného základu daně. Nový návrh Komise o systému CCCTB by měl být předložen v nejbližší době a jeho součástí bude také prvek odpočtu ztrát vzniklých v jiných členských státech do doby, než se opětovně přistoupí k možnosti konsolidace.

Ze sdělení Komise tedy vyplývá, že k zavedení systému společného základu daně by mělo dojít co nejdříve a jednalo by se tedy v první fázi pouze o systém CCTB neboli společný korporátní základ daně. Z tohoto důvodu bude obsahem následující části práce posouzení

⁵⁴ EUROPEAN COMMISSION (2015).

vlivu zavedení systému CCCTB v jeho první fázi na legislativu České republiky a pro srovnání budou použity dopady na právní stránku Slovenské republiky v oblasti zdaňování právnických osob.

Budou analyzovány největší rozdíly mezi pravidly uvedenými ve třetí kapitole a českou a slovenskou legislativou. Budou nastíněny pravidla k dosažení daňových základů z příjmů právnických osob ze zákonů jednotlivých vybraných členských zemí EU s platností k 31. 12. 2015 s doplněním praktických příkladů k lepšímu pochopení daných rozdílů. Obsahem analýzy této diplomové práce budou pouze oblasti s nejčastějšími dopady na daňový základ u právnických osob, a to:

- výpočet základu daně,
- dlouhodobá aktiva.

Závěrem dojde k posouzení, zda by nový systém CCCTB měl pro společnosti ve vybraných členských státech EU pozitivní či negativní dopady ve vybraných oblastech korporátních daní.

4.2.1 Výpočet základu daně v České republice

„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Daný rozdíl se dále upraví podle tohoto zákona“⁵⁵. V české legislativě se při zjišťování daňového základu vychází z hospodářského výsledku daného zdaňovacího období, kterým může být buď zisk, nebo ztráta. Tento výsledek hospodaření je dále upraven o řadu korekcí (viz rovnice (4.1) a rovnice (4.2)).

$$UZD = VH - PN + DNN \quad (4.1)$$

UZD..... upravený základ daně,

VH výsledek hospodaření daného zdaňovacího období,

PN příjmy nezahrnované do základu daně,

DNN daňově neuznatelné náklady.

Oproti návrhu směrnice o CCCTB jsou v české legislativě příjmy snižující ZD rozděleny na příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob. Aby tyto příjmy byly položkou snižující ZD, musí být již zahrnuty ve výsledku hospodaření, vypočítaného podle účetních pravidel. Dále mezi ně patří také příjmy snižující

⁵⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 23 odst. 1.

VH a příjmy nezahrnované do ZD. Do oblasti příjmů nezahrnovaných do základu daně je zahrnována i částka, která odpovídá hodnotě daňových odpisů, převyšující hodnotu účetních odpisů. Bude se tedy jednat o položku snižující ZD.

Mezi daňově neuznatelné náklady patří náklady uvedené v § 24 a 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „český zákon o daních z příjmů“). Obsahem této položky je také rozdíl mezi hodnotou účetních odpisů, které převyšují hodnotu daňových odpisů.

Po přičtení položek zvyšující a odečtení položek snižující základ daně od výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví, vyjde upravený základ daně, který je dále upraven o další položky, jak je uvedeno v rovnici (4.2).

$$ZD = (UZD - ZT - NVV - NOV) - D \quad (4.2)$$

ZD..... základ daně,

UZD..... upravený základ daně,

ZT ztráta,

NVV náklady na výzkum a vývoj,

NOV náklady na podporu odborného vzdělání,

D dary.

Upravený základ daně je snížen o případnou ztrátu z minulých zdaňovacích období, jejíž daňově uznatelná výše je uvedena v § 34 odst. 1 českého zákona o daních z příjmů. Dále lze daňový základ snížit o náklady na výzkum a vývoj⁵⁶ a náklady na podporu odborného vzdělání⁵⁷.

Do maximální výše 10 % takto sníženého upraveného základu daně, lze odečíst dary poskytnuté za podmínek uvedených v § 20 odst. 8 českého zákona o daních z příjmů.

Jednotlivé položky, které upravují účetní výsledek hospodaření, budou vyjmenovány a srovnány s právním předpisem o daních z příjmů právnických osob na Slovensku a předpisy uvedenými v návrhu směrnice o CCCTB v kapitole 4.2.3.

4.2.2 Výpočet základu daně ve Slovenské republice

Pravidla stanovená zákonem č. 595/2003 Z. z., v znění neskorších predpisov (dále „slovenský zákon o daních z příjmů“), který upravuje daně z příjmů nejen právnických osob

⁵⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 34 odst. 4 a § 34a – 34e.

⁵⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 34 odst. 4 a § 34f – 34h.

ve Slovenské republice, se zas až tolik neliší od pravidel české legislativy. Ve výpočtu základu daně, jak lze vidět v *rovnících* (4.3) a (4.4), jsou pouze nepatrné rozdíly.

$$UZD = VH - PN + DNN \quad (4.3)$$

UZD..... upravený základ daně,

VH..... výsledek hospodaření daného zdaňovacího období,

PN..... příjmy nezahrnované do základu daně,

DNN daňově neuznatelné náklady.

Postup dosažení upraveného základu daně je totožný s českou legislativou. Liší se pouze obsahem jednotlivých položek (viz kapitola 4.2.3).

$$ZD = (UZD \pm PUZD) - ZT - NVV \quad (4.4)$$

ZD..... základ daně,

UZD..... upravený základ daně,

PUZD .. položky upravující UZD,

ZT ztráta,

NVV náklady na výzkum a vývoj.

Při zjišťování samotného základu daně v SR se upravený základ daně nejprve sníží či zvýší o položky upravující UZD. Mezi ně patří položky uvedené v § 17 odst. 34 a 35 slovenského zákona o daních z příjmů, členské příspěvky⁵⁸, náklady na alkoholické nápoje⁵⁹ a N na poskytnuté praktické vyučování⁶⁰.

Takto snížený upravený základ daně se dále může snížit o ztráty z minulých zdanitelných období⁶¹, a to maximálně do výše upraveného základu daně sníženého o položky upravující UZD. Nakonec lze ještě od základu daně odečíst také náklady na výzkum a vývoj, podle podmínek uvedených ve slovenském zákoně o daních z příjmů v § 30c.

4.2.3 Srovnání pravidel k výpočtu základu daně jednotlivých legislativních předpisů

V této kapitole budou srovnány položky upravující daňové základy, uvedené v předchozích dvou kapitolách, podle pravidel české a slovenské legislativy a návrhu směrnice o CCCTB, který byl popsán v třetí kapitole této práce. Budou vybrány pouze položky, které souvisejí se společnostmi, které mají formu podnikání uvedenou v příloze I

⁵⁸ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů, § 19 odst. 3 písm. n.

⁵⁹ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů, § 21 odst. 1 písm. h.

⁶⁰ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů, § 17 odst. 37.

⁶¹ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů, § 35a a 35b.

návrhu směrnice o CCCTB. Rozdíly plynoucí z použití jednotlivých pravidel jsou uvedeny v *Tab. 4.1 – Tab. 4.7*.

Tab. 4.1: Srovnání použití VH k výpočtu ZD v jednotlivých pravidlech

Položka ZD	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
VH	✓	✓	upravují se realizované příjmy

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.2: Srovnání položek PN upravujících ZD při použití jednotlivých pravidel

Položka ZD	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
Příjmy, které nejsou předmětem daně	§ 18 odst. 2	§ 12 odst. 7	nerealizované příjmy
Osvozené příjmy	§ 19, § 19b	§ 13	čl. 11
- podíly na zisku	vyplácené dceřinou společností (nesmí být v likvidaci) mateřské společnosti	nejsou předmětem daně	přijaté rozdělované zisky
- příjmy mateřské společnosti	při snížení základního kapitálu dceřiné společnosti	X	X
- bezúplatný příjem	nabytý dědictvím v podobě majetkového prospěchu do 100 tis. Kč obdrženého ve zdaňovacím období od téže osoby	není předmětem daně	tržní hodnota nepeněžních darů
- výnosy ze zcizení akcií	jsou zdanitelnými příjmy	nejsou předmětem daně	✓
- příjmy ze stálé provozovny v třetí zemi	X stálá provozovna musí být na území ČR	X stálá provozovna musí být na území SR	✓
- výnosy ze zcizení aktiv	jsou zdanitelnými příjmy	jsou zdanitelnými příjmy	jsou-li součástí souboru aktiv
- dotace	účtují-li se do výnosů, jsou zdanitelnými příjmy, jinak snižují vstupní cenu majetku	příjem nezahrnovaný do základu daně	přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením odpisovaných dlouhodobých aktiv
Příjmy snižující VH	§ 23 odst. 3 písm. b, c	X	X
Příjmy nezahrnované do ZD	§ 23 odst. 4	§ 17 odst. 3	X
Částka daňových odpisů převyšující účetní odpisy	✓	✓	X

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.3: Srovnání položek DNN upravujících ZD při použití jednotlivých pravidel

Položka ZD	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
DNN	§ 25	§ 21 a § 21a	čl 14
- vyplacené podíly na zisku	✓	✓	✓
- pokuty a penále	mimo smluvní	✓	placené veřejnému orgánu za porušení právních předpisů
- nezaplacené sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance	✓	✓ § 17 odst. 33	není upraveno
- náklady vynaložené na příjmy, které jsou uvedeny v položce PN	✓	✓	jsou stanoveny paušální sazbou ve výši 5 % příjmů
- manka a škody	převyšující přijaté náhrady	převyšující přijaté náhrady	X
- technické zhodnocení	✓	✓	pokud je zhodnoceno dlouhodobé aktivum nesouvisející s výzkumem a vývojem
- daň z příjmů PO	✓	✓	✓

- výdaje na reprezentaci	✓ s výjimkou reklamního předmětu, jehož hodnota bez DPH nepřesáhne 500 Kč a není předmětem spotřební daně (kromě tichého vína)	✓ s výjimkou reklamního předmětu do 17 EUR, co není reklamním předmětem je dále uvedeno v § 21 odst. 1 písm. h	pouze 50 %
- tvorba rezerv	neuvedených v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách	nad rámec pravidel uvedených v § 20	odečitatelná je každá spolehlivě odhadnutelná částka vyplývající z budoucího závazku, pokud se předpokládá, že povede ke vzniku odečitatelného výdaje
- tvorba opravných položek	nad rámec zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách	nad rámec pravidel uvedených v § 20	není upraveno
- dary	odečítá se v posledním kroku úprav ZD; max. 10 % sníženého UZD	✓	max. 0,5 % příjmů za peněžní dary a příspěvky dobročinným organizacím
- náklady na pořízení dlouhodobého majetku	jsou součástí vstupní ceny majetku	✓	jedná-li se o majetek nesouvisející s výzkumem a vývojem
- úplatky	není upraveno	✓	✓
Částka účetních odpisů převyšující daňové odpisy	✓	✓	X

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.4: Srovnání položek PUZD upravujících ZD při použití jednotlivých pravidel

Položka ZD	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
- členské příspěvky	X	nepovinné, které převýší 5 % ZD upraveného o PN a DNN (nebo 30 000 EUR)	X
- náklady na alkoholické nápoje, které jsou jako reklamní předmět součástí VH	jsou DNN, s výjimkou tichých vín	částka převyšující 5 % ZD upraveného o PN a DNN	X
- náklady na praktické vyučování	jsou obsahem NOV	3 200 EUR při poskytnutí více jak 400 hodin vyučování; 1 600 EUR při poskytnutí více jak 200 hodin vyučování	X

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.5: Srovnání položky ZT upravující ZD při použití jednotlivých pravidel

Položka ZD	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
ZT	§ 34 odst. 1	§ 30	čl. 43
	po dobu 5 zdaňovacích období začínajícím bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém byla ztráta vykázána; max. do výše UZD	rovnoměrně po dobu 4 zdaňovacích období začínajícím bezprostředně po zdaňovacím období, ve kterém byla ztráta vykázána; max. do výše UZD upraveného o položky upravující UZD	v následujících zdaňovacích obdobích po vzniku ztráty, max. do výše ZD; nejstarší ztráty se uplatní jako první

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.6: Srovnání položky NVV upravující ZD při použití jednotlivých pravidel

Položka ZD	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
NVV	§ 34 odst. 4, § 34a – 34e	§ 30c	čl. 12
	100 %	25 %	jsou součástí odečitatelných výdajů, v případě jejich vynaložení za účelem podnikání

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.7: Srovnání položky NOV upravující ZD při použití jednotlivých pravidel

Položka ZD	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
NOV	§ 34 odst. 4, § 34f – 34h	§ 17 odst. 37	čl. 12
	součet odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělání (§ 34g) a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka (§ 34h) ⁶²	jsou součástí položky upravující UZD	jsou obsahem odečitatelných výdajů

Zdroj: vlastní zpracování

Výše srovnané rozdíly budou dále použity v souhrnném příkladu k výpočtu základu daně s použitím jednotlivých pravidel upravujících tuto oblast v ČR, SR a pravidel systému CCCTB.

4.2.4 Dlouhodobá aktiva v České republice, ve Slovenské republice a systému CCCTB

Pro potřeby zjištění výše daňových odpisů, které mohou být v jednotlivých legislativách použity jako položky snižující základ daně, je třeba uvést, co je ve vybraných členských státech a systému CCCTB považováno za dlouhodobá aktiva s možností odpisování. Ke srovnání těchto rozdílů je vypracována následující *Tab. 4.8*.

⁶² Výdaje na žáka jsou ve výši 200 Kč za každou hodinu praktického vyučování.

Tab. 4.8: Srovnání pojetí dlouhodobých aktiv v jednotlivých pravidlech

Dlouhodobá aktiva	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
Vstupní cena	pořizovací cena při úplatném pořízení; vlastní náklady při pořízení vlastní činností; reprodukční pořizovací cena v ostatních případech	pořizovací cena při úplatném pořízení; vlastní náklady při pořízení vlastní činností; reprodukční pořizovací cena v ostatních případech	veškeré náklady přímo spojené s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením snížené o dotace
Dlouhodobý hmotný majetek	§ 26 odst. 2	§ 22 odst. 2	čl. 4
- samostatné movité věci	vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč (1 480 EUR) a doba použitelnosti delší než 12 měsíců	vstupní cena je vyšší než 1 700 EUR a doba použitelnosti delší než 12 měsíců	pořízena za úplatu nebo vytvořená vlastní činností s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců a vstupní cenou vyšší než 1 000 EUR
- budovy, domy a jednotky	bez ohledu na vstupní cenu	bez ohledu na vstupní cenu	
- stavby	✓		
- pěstitelské celky trvalých porostů	s dobou plodnosti delší než 3 roky	s dobou plodnosti delší než 3 roky	
- dospělá zvířata	vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč (1 480 EUR)	uvedená v příloze č. 1 zákona	
- jiný majetek	§ 26 odst. 3	§ 22 odst. 6	

Technické zhodnocení	je-li vyšší než 40 000 Kč (1 480 EUR) zvyšuje vstupní cenu	je-li vyšší než 1 700 EUR zvyšuje vstupní cenu	je vždy součástí vstupní ceny
Dlouhodobý nehmotný majetek	§ 32a	§ 22 odst. 7	čl. 4
- zřizovací výdaje	vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč (2 220 EUR) a doba použitelnosti je delší než 12 měsíců	vstupní cena je vyšší než 2 400 EUR a doba použitelnosti je delší než 12 měsíců	pořízena za úplatu nebo vytvořená vlastní činností s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců a se vstupní cenou vyšší než 1 000 EUR
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje			
- software			
- ocenitelná práva			
- jiný nehmotný majetek			

Zdroj: vlastní zpracování

Ze srovnávací tabulky (viz *Tab. 4.8*) tedy vyplývá, že největší rozdíly mezi jednotlivými pravidly je ve výši vstupní ceny, která je rozhodující pro rozdělení do skupin dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V systému CCCTB, na rozdíl od pravidel v ČR a SR, je mnohem jednodušší přidělení do druhu dlouhodobého aktiva. Dělí se pouze na hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek. Český a slovenský zákon o daních z příjmů rozděluje majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok do více skupin podle druhu dlouhodobého majetku.

Při zjišťování daňového základu se ovšem dlouhodobá aktiva promítají do výsledku pouze prostřednictvím odpisů. Odpisy představují opotřebení majetku v průběhu jeho používání a jsou vyjádřeny v nákladech. Základny pro odpisování jsou v ČR, SR i v systému CCCTB ve výši vstupní ceny daného odpisovaného dlouhodobého majetku. Odpisové metody a odpisové sazby jsou už ovšem ve vybraných legislativách rozdílné. K porovnání rozdílů v oblasti dlouhodobého hmotného majetku slouží *Tab. 4.9 až Tab. 4.12*. Pro srovnání rozdílů při odpisování dlouhodobých nehmotných aktiv slouží *Tab. 4.13*.

Tab. 4.9: Srovnání odpisů dlouhodobého hmotného majetku v jednotlivých legislativách

Položky	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
Metody odpisování	§ 31 rovnoměrné	§ 27 rovnoměrné	čl. 36 jednotlivě odpisovatelná aktiva
	§ 32 zrychlené	§ 28 zrychlené (pouze pro skupiny 2 a 3)	čl. 39 soubor aktiv
Zařazení majetku do skupin	✓ (6 skupin)	✓ (6 skupin)	budova (40 let), hmotná aktiva s dlouhou dobou životnosti jiná než budovy (15 let)
Zvýšení odpisu v prvním roce odpisování (pouze pro prvního majitele)	✓ o 20 %, 15 %, 10 % (pro hmotný majetek ve skupinách 1 až 3)	X	X
Výše odpisů při pořízení majetku v průběhu roku	na celé měsíce (od následujícího měsíce po měsíci pořízení)	na celé měsíce (včetně měsíce pořízení)	provede se odpis za celý rok
Výše odpisů při vyřazení majetku v průběhu roku	½ ročního odpisu	na celé měsíce používání v daném zdaňovacím období	neprovede se žádný odpis
Zaokrouhlení odpisů	na celé koruny ↑	na celé eura ↑	není upraveno

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.10: Srovnání odpisových skupin v ČR a SR

Odpisové skupiny	Doba odpisování	
	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.
1	3 roky	4 roky
2	5 let	6 let
3	10 let	8 let
4	20 let	12 let
5	30 let	20 let
6	50 let	40 let

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisové skupiny v české a slovenské legislativě se liší dobou odpisování, jak lze vidět v *Tab. 4.10*. Příklad zařazení jednotlivých druhů dlouhodobého hmotného majetku jak v ČR, tak na Slovensku je uvedeno v *příloze č. 3 a 4*. V systému CCCTB se hmotný majetek, který se odpisuje, dělí pouze na budovy a hmotná aktiva s dlouhou dobou životnosti jiná než budovy, a proto v této srovnávací tabulce není uveden. Doba odpisování jednotlivého majetku v systému CCCTB je uvedena v *Tab. 4.9*.

Tab. 4.11: Srovnání odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování v ČR a SR

Odpisové skupiny	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb. (v %)			Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.
	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou VC	Roční odpis
1	20	40	33,3	1/4
2	11	22,25	20	1/6
3	5,5	10,5	10	1/8
4	2,15	5,15	5	1/12
5	1,4	3,4	3,4	1/20
6	1,02	2,02	2	1/40

Zdroj: vlastní zpracování

Oproti slovenskému zákonu o daních z příjmů a systému CCCTB, česká legislativa dovoluje zvýšení odpisu v prvním roce o určité procento (viz *Tab. 4.9*). Tato možnost je platná pouze pro prvního majitele daného dlouhodobého hmotného majetku, který je zařazený

do odpisových skupin 1 až 3, a pouze pro určité druhy hmotného majetku určené zákonem. Zvýšit odpis v prvním roce lze u obou metod odpisování.

Tab. 4.12: Srovnání koeficientů u zrychleného odpisování v ČR a SR

Odpisové skupiny	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.			Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.		
	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou VC	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	3	4	3	--	--	--
2	5	6	5	6	7	6
3	10	11	10	8	9	8
4	20	21	20	--	--	--
5	30	31	30	--	--	--
6	50	51	50	--	--	--

Zdroj: vlastní zpracování

Jak již bylo uvedeno v *Tab. 4.9*, ve slovenské legislativě je umožněno použít zrychlené odpisování pouze pro hmotný majetek zařazený do odpisové skupiny 2 nebo 3.

Každý majitel dlouhodobého majetku, který jej odpisuje, si může na počátku odpisování zvolit, jakou metodu bude používat. Toto rozhodnutí ovšem nesmí po celou dobu odpisování daného dlouhodobého aktiva změnit.

V následující *Tab. 4.13* je uveden přehled používaných pravidel v jednotlivých legislativách při odpisování dlouhodobého nehmotného majetku a rozdíly v jejich provedení.

Zjištěné rozdíly při posuzování odpisů a postupy výpočtů odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku budou dále použity ke zpracování praktického příkladu v následující kapitole 4.2.5.

Tab. 4.13: Srovnání odpisů dlouhodobého nehmotného majetku

Položky	Legislativa v ČR Zákon č. 586/1992 Sb.	Legislativa v SR Zákon č. 595/2003 Z. z.	Návrh směrnice o CCCTB KOM(2011) 121
Metody odpisování	§ 32a odst. 4	§ 22 odst. 8	čl. 36 odst. 1 písm. c
- rovnoměrné	✓	podle doby použitelnosti	✓
- jako podíl VC a doby sjednané smlouvou při práva užívání na dobu určitou	✓		✓
Doba rovnoměrného odpisování			
- zřizovací výdaje	60 měsíců	podle doby použitelnosti	15 let
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců	60 měsíců	
- software	36 měsíců	podle doby použitelnosti	
- audiovizuální díla	18 měsíců		
- jiný nehmotný majetek	72 měsíců		
Výše odpisů při pořízení majetku v průběhu roku	na celé měsíce (od následujícího měsíce po měsíci pořízení)	na celé měsíce (včetně měsíce pořízení)	provede se odpis za celý rok
Výše odpisů při vyřazení majetku v průběhu roku	na celé měsíce používání v daném zdaňovacím období	na celé měsíce používání v daném zdaňovacím období	neprovede se žádný odpis
Zaokrouhlení odpisů	na celé koruny ↑	na celé eura ↑	není upraveno

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.5 Praktický příklad na odpisy dlouhodobého majetku

Zadání praktického příkladu vychází ze smyšlených dat a neodráží žádné skutečné údaje. Pravidla, postupy, odpisové sazby a koeficienty jsou čerpány z předchozí kapitoly 4.2.4 a jednotlivých zákonů.

Společnost ABC, s.r.o. má budovu, která je zařazena do obchodního majetku již 10 let a po stejnou dobu se také odpisuje a slouží jako sídlo společnosti. Vstupní cena budovy je 100 tis. EUR (2 702 500 Kč). Dále má společnost v obchodním majetku stroj k výrobě papíru se vstupní cenou 5 500 EUR (148 638 Kč), který je již 5 let odpisován a jeho doba použitelnosti se předpokládá na 16 let. Součástí obchodního majetku společnosti ABC je jeden rok také software za pořizovací cenu 1 100 EUR (29 728 Kč). Předpokládá se, že bude používán 5 let. Dne 15. 3. 2015 firma pořídila počítač s pořizovací cenou 1 750 EUR (47 294 Kč). Společnost na žádném svém majetku doposud neprovedla technické zhodnocení, ani v roce 2015 žádné zhodnocení dlouhodobého majetku neprováděla.

V následujících tabulkách budou vypočteny odpisy jednotlivých druhů majetku ve společnosti ABC, s.r.o. za rok 2015. Tabulky k výpočtu zůstatkové ceny budovy a výrobního stroje jsou uvedeny v příloze č. 5.

Tab. 4.14: Odpis budovy za rok 2015 v EUR

Položky	ČR	SR	CCCTB
Metoda odpisování	zrychlené	rovnoměrné	jednotlivě odpisovatelná aktiva
Odpisová skupina	6	6	--
VC	100 000	100 000	100 000
ZC ⁶³ k 1. 1. 2015	65 600	75 000	75 000
Odpis v roce 2015	3 200	2 500	2 500

Zdroj: vlastní zpracování

Pro odpisování budovy bylo zvoleno zrychlené odpisování, které bylo možné použít pouze v ČR (viz rovnice (4.5)).

$$\text{Odpis budovy v roce 2015} = \frac{2 \cdot 65\,600}{51 - 10} \quad (4.5)$$

Ve Slovenské republice je pro budovy možné použít pouze rovnoměrné odpisování, protože jsou zařazeny do 6. odpisové skupiny (viz rovnice (4.6)). V systému CCCTB je

⁶³ Zůstatková cena.

stanoveno pro všechny budovy lineární odpisování v délce 40 let. Výpočet je tedy stejný jako při použití slovenských pravidel pro odpisování této budovy (viz *rovnice* (4.6)).

$$\text{Odpis budovy v roce 2015} = \frac{100\,000}{40} \quad (4.6)$$

Výsledkem je tedy, že odpis budovy za rok 2015 uplatňovaný v České republice bude o 700 EUR více snižovat základ daně než v SR a systému CCCTB.

Tab. 4.15: Odpis výrobního stroje za rok 2015 v EUR

Položky	ČR	SR	CCCTB
Metoda odpisování	zrychlené	zrychlené	jednotlivě odpisovatelná aktiva
Odpisová skupina	3	2	--
VC	5 500	5 500	5 500
ZC k 1. 1. 2015	1 650	306	3 667
Odpis v roce 2015	550	306	367

Zdroj: vlastní zpracování

Stroj na výrobu papíru byl ve společnosti ABC, s.r.o. odpisován zrychlenou metodou odpisování, která mohla být podle příslušných zákonů použita v ČR i SR. Odpis podle české legislativy byl vypočítán pomocí *rovnice* (4.7), odpis na Slovensku pomocí *rovnice* (4.8) a v systému CCCTB byl použit výpočet uvedený v *rovnici* (4.9).

$$\text{Odpis výrobního stroje v roce 2015} = \frac{2 \cdot 1\,650}{11-5} \quad (4.7)$$

$$\text{Odpis výrobního stroje v roce 2015} = \frac{2 \cdot 306}{7-5} \quad (4.8)$$

$$\text{Odpis výrobního stroje v roce 2015} = \frac{5\,500}{15} \quad (4.9)$$

Největší náklad přinesou odpisy výrobního stroje společnosti ABC, s.r.o. opět v ČR. Ve Slovenské republice navíc společnost tento výrobní stroj v roce 2015 zcela odepíše a v dalších zdaňovacích obdobích si již nebude moct z daného stroje uplatnit odpisy do zdanitelných nákladů, které by snížily základ daně.

Tab. 4.16: Odpis softwaru za rok 2015 v EUR

Položky	ČR	SR	CCCTB
Metoda odpisování	nepatří do dlouhodobého nehmotného majetku	nepatří do dlouhodobého nehmotného majetku	jednotlivě odpisovatelná aktiva
VC	1 100	1 100	1 100
ZC k 1. 1. 2015	--	--	880
Odpis v roce 2015	--	--	220

Zdroj: vlastní zpracování

Software s pořizovací cenou 1 100 EUR si společnost ABC, s.r.o. může odpisovat pouze v systému CCCTB, jelikož v ČR a SR nesplňuje minimální hranici vstupní ceny pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku. Výpočet odpisu softwaru je uveden v rovnici (4.10).

$$\text{Odpis softwaru v roce 2015} = \frac{1\,100}{5} \quad (4.10)$$

Tab. 4.17: Odpis počítače za rok 2015 v EUR

Položky	ČR	SR	CCCTB
Metoda odpisování	rovnoměrné	rovnoměrné	jednotlivě odpisovatelná aktiva
Odpisová skupina	1	1	--
VC	1 750	1 750	1 750
Roční odpis	350	438	438
Odpis v roce 2015	263	365	438

Zdroj: vlastní zpracování

Počítač byl společností odpisován rovnoměrně. Z důvodu jeho pořízení a zařazení do užívání v průběhu roku, konkrétně dne 15. 3. 2015, lze v české a slovenské legislativě použít odpis pouze za část roku (viz Tab. 4.9). Návrh směrnice o CCCTB ovšem dovoluje použít odpis za celý rok, ve kterém byl majetek pořízen. Proto je odpis počítače v systému CCCTB nejvyšší a jeho výpočet je uveden v rovnici (4.13). Odpis v ČR je vypočítán podle rovnice (4.11) a odpis v SR podle rovnice (4.12).

$$\text{Odpis počítače v roce 2015} = \left(1\,750 \cdot \frac{20}{100}\right) / 12 \cdot 9 \quad (4.11)$$

$$\text{Odpis počítače v roce 2015} = \left(1\,750 \cdot \frac{1}{4}\right) / 12 \cdot 10 \quad (4.12)$$

$$\text{Odpis počítače v roce 2015} = 1\,750 \cdot \frac{25}{100} \quad (4.13)$$

Veškeré vypočtené odpisy společnosti ABC, s.r.o. za rok 2015, budou dále použity do souhrnného příkladu na výpočet základu daně v kapitole 4.2.6. Celková částka odpisů za rok 2015 znázorňuje *Tab. 4.18*. Z tabulky je patrné, že i když v ČR nebylo možné odpisovat software, jsou celkové odpisy snižující základ daně nejvyšší z vybraných legislativ. Nejméně si společnost ABC, s.r.o. může na odpisech uplatnit ve Slovenské republice.

Tab. 4.18: Celkové odpisy společnosti ABC, s.r.o. za rok 2015 v EUR

Majetek	ČR	SR	CCCTB
Budova	3 200	2 500	2 500
Výrobní stroj	550	306	367
Software	--	--	220
Počítač	263	365	438
Celkem	4 013	3 171	3 525

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.6 Souhrnný příklad k výpočtu základu daně s použitím jednotlivých pravidel

Cílem této kapitole je s použitím souhrnného příkladu zjistit, zda by případné zavedení systému CCCTB mělo v České republice a Slovenské republice pozitivní či negativní dopad na velikost celkového základu daně. Postup výpočtu základu daně bude čerpán z kapitol 3.2.4, 4.2.1 a 4.2.2, které byly vypracovány na základě daňových přiznání z příjmů právnických osob podávaných v České a ve Slovenské republice (viz *příloha č. 5 a 6*). Zadání praktického příkladu je zcela fiktivní a nepopisuje žádné skutečné data či informace. Jedná se pouze o modelový příklad.

Společnost ABC, s.r.o. v roce 2015 dosáhla celkových příjmů ve výši 150 tisíc EUR. Celkové náklady za rok 2015 činily 115 tisíc EUR. Veškeré příjmy společnosti jsou realizované a zdanitelné v daném období. Účetní odpisy v roce 2015 byly vypočteny za veškerý dlouhodobý majetek společnosti v celkové výši 3 000 EUR. Odpisy, které mohou být podle daňových zákonů uplatněny jako položka daňově uznatelná, byly vypočítány v kapitole 4.2.5 a pro jednotlivé legislativy se jejich výše liší (viz Tab. 4.18). Kvůli nedodržení lhůty k zaplacení daně z přidané hodnoty, bylo společnosti uděleno penále ve výši 15 EUR. Společností ABC nebylo k 31. 1. 2016 uhrazeno sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance. Celkové neuhrazené pojištění činí 740 EUR. Na účtu 513 – Náklady na reprezentaci je evidováno 310 EUR vynaložených na občerstvení, z toho 200 EUR bylo použito k zakoupení

5 ks značkového alkoholu, který byl použit k reklamním účelům. Společnost také poskytla dobročinné organizaci peněžní dar ve výši 4 000 EUR. Díky účasti společnosti v organizaci pro výrobce papíru, platí roční členský příspěvek 100 EUR. Tento příspěvek je nepovinný. V roce 2012 společnost ABC, s.r.o. dosáhla ztráty ve výši 2 960 EUR⁶⁴. Společnost v daném zdaňovacím období vynaložila 2 000 EUR na náklady související s výzkumem a vývojem, které byly nezbytné pro další úspěšně podnikání.

V následujících krocích bude vypočten základ daně, podle uvedeného zadání praktického příkladu, za zdaňovací období 2015. Společnost tak bude vystavena právním předpisům upravujícím daňové základy v ČR, SR a v systému CCCTB. Postup výpočtu je uveden v Tab. 4.19 a dosažení součtových řádků je vysvětleno s použitím vzorečků pod touto tabulkou.

⁶⁴ Pro potřeby české legislativy si společnost v žádném z minulých zdaňovacích období neuplatnila tuto ztrátu jako položku snižující základ daně.

Tab. 4.19: Souhrnný příklad k výpočtu základu daně společnosti ABC, s.r.o. v EUR

Položky	ČR	SR	CCCTB
Příjmy	150 000	150 000	150 000
Náklady	115 000	115 000	115 525 ⁶⁵
VH (P)	35 000	35 000	150 000
Účetní odpisy	3 000	3 000	3 525
Daňové odpisy	4 013	3 171	
Částka daňových odpisů převyšující účetní odpisy	1 013	171	--
Penále	15	15	15
Nezaplacené sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance	740	740	--
Výdaje na reprezentaci	310	310	155
Dary	--	4 000	--
DNN (neodečitatelné výdaje)	1 065	5 065	170
UZD	35 052	39 894	--
Členské příspěvky	--	0	--
Náklady na alkoholické nápoje	--	0	--
PUZD	--	0	--
Ztráty	2 960	740	2 960
NVV	2 000	500	--
Dary	3 009	--	750
ZD	27 083	38 654	30 935

Zdroj: vlastní zpracování

Položka VH (P) v Tab. 4.19 byla vypočtena pro ČR a SR jako rozdíl mezi příjmy a náklady společnosti ABC, s.r.o. V systému CCCTB se neupravuje výsledek hospodaření, ale realizované příjmy, z toho důvodu je v této položce uvedena hodnota 150 000 EUR, která odpovídá příjmům ve zdaňovacím období 2015.

⁶⁵ Položka celkových nákladů v systému CCCTB je oproti ČR a SR zvýšená o částku 525 EUR, která odpovídá rozdílu mezi účetními odpisy v ČR a SR (3 000 EUR), které jsou v této položce započítány a odpisům vypočítaným v CCCTB, jež jsou o již zmíněných 525 EUR vyšší.

Náklady vynaložené na odpisy dlouhodobého majetku jsou daňově uznatelné v ČR a SR pouze v případě, že jsou stanoveny podle daňových předpisů, proto se musí provést rozdíl s odpisy vypočtenými podle účetních pravidel, které jsou daňově neuznatelnou položkou. Návrh směrnice o CCCTB o žádném takovém omezení nehovoří, tudíž lze předpokládat, že jsou počítány pouze odpisy zahrnuté do odečitatelných výdajů, tedy daňově uznatelné.

Protože jsou penále vyplaceny veřejnému orgánu, jsou ve všech legislativách daňově neuznatelných nákladem a musí být k daňovému základu připočteny. Jako nedaňový náklad uznává nezaplacené sociální a zdravotní pojištění legislativa v ČR a SR. Jak již bylo uvedeno v Tab. 4.3 patří výdaje na reprezentaci v systému CCCTB do neodečitatelných výdajů pouze v poloviční výši.

Dary v CCCTB mohou být snižující položkou daňového základu pouze ve výši 0,5 % příjmů (viz Tab. 4.3), proto lze odečíst jen částku 750 EUR. V ČR se dary odečítají až po veškerých úpravách základu daně, a to pouze do výše 10 % z takto upraveného daňového základu, což představuje částku 3 009 EUR. Na Slovensku jsou veškeré poskytnuté dary daňově neuznatelné, protože daňový poplatník může v daňovém přiznání určit, aby se podíl jím zaplacené daně z příjmů (max. do výše 2 %) poukázal na účet osobě, která je uvedena v § 50 zákon č. 595/2003 Z. z., ve znění pozdějších předpisů.

Položka DNN nebo neodečitatelné výdaje⁶⁶ je potom součet položek penále, nezaplacené sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, výdaje na reprezentaci a dary.

Upravený základ daně byl v uvedeném příkladě vypočítán podle rovnic (4.14) a (4.15). V systému CCCTB se tento mezisoučet nepočítá.

$$UZD \text{ v } \text{ČR} = 35\,000 - 1\,013 + 1\,065 \quad (4.14)$$

$$UZD \text{ v } \text{SR} = 35\,000 - 171 + 5\,065 \quad (4.15)$$

V SR se upravený základ daně může dále zvýšit či snížit o další položky upravující daňový základ. V tomto případě ovšem společnost nepřekročila stanovený limit, a proto jsou veškeré členské příspěvky a náklady na alkoholické nápoje určené k reklamním účelům daňově uznatelným výdajem.

Daňový základ po předchozích úpravách může být ve všech legislativách snížen o ztráty, které společnosti vznikly v minulých zdaňovacích obdobích. Protože dříve uplatněny nebyly mohou být v ČR a systému CCCTB odečteny v celé výši, tj. 2 960 EUR. Ve Slovenské

⁶⁶ V systému CCCTB.

republiky mohou být ovšem ztráty odečteny pouze v rovnoměrné výši po dobu 4 let. Proto lze v tomto případě odečíst pouze $\frac{1}{4}$ z 2 960 EUR, tj. 740 EUR.

Po konečných úpravách bylo dosaženo výsledného základu daně společnosti ABC, s.r.o. za rok 2015 při použití právních předpisů upravujících daně z příjmů právnických osob v České republice, ve Slovenské republice a podle pravidel stanovených návrhem směrnice o CCCTB. Postupy výpočtu konečného základu daně jsou uvedeny *rovnících* (4.16) až (4.18).

$$ZD \text{ v } \text{ČR} = (35\,052 - 2\,960 - 2\,000) - 3\,009 \quad (4.16)$$

$$ZD \text{ v } \text{SR} = (39\,894 \pm 0) - 740 - 500 \quad (4.17)$$

$$ZD \text{ v } \text{CCCTB} = 150\,000 - (115\,525 - 170) - 2\,960 - 750 \quad (4.18)$$

Pro daňového poplatníka, který má sídlo v ČR, je nejvýhodnější systém stanovení základu daně podle pravidel používaných v ČR, a to o 3 852 EUR. V případě zavedení systému CCCTB by se daňový základ společnosti ABC, s.r.o. zvýšil o 12,45 %. Při předpokladu, že by zákonodárci v České republice ponechali výši daňové sazby pro korporátní zdanění, která v roce 2015 činila 19 %, i po případném zavedení systému CCCTB a společnost by neměla žádné další slevy na dani, by daňový poplatník musel zaplatit na dani z příjmů o 732 EUR více. Z tohoto důvodu by případné zavedení systému CCCTB mělo negativní dopad na výši základu daně, což by souviselo také s vyšším odvodem daně z příjmů právnických osob v ČR.

Oproti společnosti se sídlem v ČR by pro daňového poplatníka sídlícího v SR bylo případné zavedení systému CCCTB přínosem v podobě výrazně menšího daňového základu a tím souvisejícím snížením daňových odvodů z příjmů právnických osob. Celkově by se v případě společnosti ABC, s.r.o. jednalo o snížení základu daně o 7 719 EUR, což představuje 25% snížení. Také odvod daně z příjmů by představoval stejné procentuální snížení. Absolutně by se jednalo, při předpokladu nezměněné sazby daně z příjmů právnických osob ve výši 22 %⁶⁷ ze základu daně a bez slev na dani, o 2 626 EUR nižší daňovou povinnost.

⁶⁷ Sazba platná pro rok 2015.

4.2.7 Dílčí závěr

Ve čtvrté kapitole byly použity výsledky výzkumu týmu Nerudová, Solilová, Bohušová, Svoboda (2015), který se zaměřoval na dopady zavedení CCCTB na rozpočet České republiky. Dále byl sestaven praktický příklad na výpočet základu daně z příjmů právnických osob za rok 2015. Z výsledků vyplynulo, že pro fiktivní společnost ABC, s.r.o. by případné zavedení systému CCCTB mělo negativní důsledky v podobě vyššího základu daně, kdyby sídlila v ČR. Při umístění sídla společnosti v SR by naopak zavedení CCCTB znamenalo snížení daňového základu.

5. Závěr

V souvislosti s neustále se zvyšujícím počtem společností, které expandují do zahraničí nebo vytvářejí své dceřiné společnosti po celém světě, je nezbytné, aby se změnil systém stanovování daňových základů právnických osob. Cílem Evropské unie není ovšem ovlivnit daňové příjmy jednotlivých členských států. Z tohoto důvodu bylo hlavním cílem diplomové práce zjistit, zda by případné zavedení systému CCCTB, který by stanovil společná pravidla korporátního zdaňování ve všech členských zemích, mělo pozitivní či negativní dopad na legislativu České republiky a Slovenské republiky. ČR bylo vybráno z toho důvodu, že autorka v této zemi bydlí a SR jako sousedící stát s Českou republikou a s podobnými daňovými pravidly.

Práce byla rozdělena celkem do pěti kapitol, z nichž první byla kapitolou úvodní a poslední, pátá, pojednává o dosažených výsledcích. Obsahem druhé kapitoly bylo nastínění vývoje harmonizace daní z příjmů právnických osob v Evropské unii. Pro přehlednost byly použity právní předpisy, které měly v minulosti a mají v současné době na harmonizaci korporátních daní největší vliv. V třetí části diplomové práce byl popsán a rozebrán návrh směrnice Rady o CCCTB KOM(2011) 121 v konečném znění, který se zabývá pravidly pro stanovení společného konsolidovaného korporátního základu daně pro všechny členské státy EU.

Předmětem čtvrté kapitoly bylo posoudit, zda případné zavedení systému CCCTB bude mít nějaký vliv na legislativu vybraných členských států, tak jak již bylo uvedeno v cíli diplomové práce. Vláda ČR zveřejněním svého stanoviska k návrhu směrnice o CCCTB uvedla, že zcela nesouhlasí s tímto návrhem díky snížení daňových příjmů z korporátních daní do státního rozpočtu. Toto rozhodnutí podpořil výzkum týmu Nerudová, Solilová, Bohušová, Svoboda (2015), který došel k závěru, že při neúčasti České republiky v systému CCCTB, by při rozdělování základů daně došlo ke snížení daňového základu alokovaného v ČR. Naopak při účasti ČR v systému CCCTB, tvrzení vlády ČR vyvrátili s tím, že by tato změna určování základu daně měla na rozpočet České republiky pozitivní vliv.

Proto bylo provedeno srovnání legislativní stránky návrhu směrnice o CCCTB, který byl podrobně rozebrán v předchozí třetí kapitole, s pravidly pro zjišťování základu daně v České republice a ve Slovenské republice. Přitom se vycházelo z příslušných daňových zákonů platných k 31. 12. 2015, které upravují daň z příjmů právnických osob v daných zemích. K zjištění správného postupu výpočtu jednotlivých základů daně byly použity formuláře daňových priznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015, používaných ve vybraných

členských státech. Pro potřeby výpočtu daňových základů bylo provedeno také srovnání posuzování dlouhodobých aktiv v jednotlivých legislativách. S použitím modelového příkladu byly stanoveny odpisy různých druhů majetku fiktivní společnosti ABC, s.r.o. Na základě tohoto srovnání byl sestaven souhrnný příklad na výpočet základu daně z příjmů právnických osob za rok 2015 pro již uvedenou společnost ABC, s.r.o., aby mohl být posouzen případný vliv zavedení systému CCCTB na legislativu ČR a SR.

Z výsledků souhrnného příkladu vyplývá, že pro fiktivní společnost ABC, s.r.o. by v případě umístění svého sídla v České republice, mělo případné zavedení systému CCCTB dopad na zvýšení základu daně o 3 852 EUR, což představuje pro daňového poplatníka o 12,45 % vyšší daňový základ a související daňovou povinnost. V absolutních hodnotách při použití daňové sazby pro korporátní zdanění za rok 2015, která činí 19 %, by se jednalo o zvýšení daňových odvodů o 732 EUR. Jakmile by společnost měla své sídlo ve Slovenské republice a došlo k zavedení CCCTB, snížil by se její daňový základ o 7 719 EUR, což představuje 25% snížení základu daně i daně z příjmů právnických osob. Na Slovensku byla pro rok 2015 stanovena sazba daně pro právnické osoby na 22 %, a tak by společnost zaplatila při ponechání této sazby i při systému CCCTB ve výsledku o 2 626 EUR méně.

Z toho vyplývá, že případné zavedení systému CCCTB by mělo pro společnost sídlící v ČR negativní dopad na výši základu daně a pro společnost se sídlem v SR by byl vliv na výši daňového základu pozitivní.

Závěrem lze říci, že dosažené výsledky jsou použity pouze pro jednu společnost na základě vymyšlených údajů. Pro každou právnickou osobu mohou být dopady zavedení systému CCCTB odlišné, v závislosti na druzích příjmů a nákladů dané společnosti a jejich odlišností od pravidel používaných systémem CCCTB. Obecně, ale platí, že zavedením systému CCCTB budou muset všechny členské státy změnit své daňové zákony pro korporátní zdanění, což přinese nemalé administrativní náklady, které budou kompenzovány vyššími daňovými povinnostmi daňových poplatníků. Stanovení správné výše daňových sazeb korporátních daní tak, aby rozpočet daného členského státu nebyl ztrátový, bude znamenat další podrobné analýzy jednotlivých členských zemí.

Diplomová práce může být využita jako podklad pro hlubší analýzu dopadů případného zavedení systému společného konsolidovaného korporátního základu daně v České a ve Slovenské republice, jak pro teorii, tak i v praxi.

Seznam literatury

Odborné knihy

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

NERUDOVÁ, Danuše, Veronika SOLILOVÁ, Hana BOHUŠOVÁ a Patrik SVOBODA. *Dopady zavedení CCCTB na rozpočet České republiky*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, 232 s. ISBN 978-80-7478-954-0.

SHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015, 1044 s. ISBN 978-90-8722-313-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Tvoříme a publikujeme odborné texty: [nejen pro ekonomy a manažery]*. Brno: Computer Press, 2011, 208 s. ISBN 978-80-251-3510-5.

Články

NERUDOVÁ, Danuše. *Akční plán Evropské unie - oprášení projektu CCCTB*. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2015, č. 4, s. 31-36. ISSN 1211-9946.

Elektronické dokumenty

EUROPEAN COMMISSION. 2004. *European Tax Survey. Commission Staff Working Paper, SEC(2004) 1128/2* [online]. [cit. 2016-03-17]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/1128-04_en.pdf

EUROPEAN COMMISSION. 2015. *SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ. Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat (COM/2015/0302 final)* [online]. [cit. 2016-03-17]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0008.01/DOC_1&format=PDF

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. 2016. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob, vč. přílohy* [online]. [cit. 2016-03-19]. Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404_26.pdf?201603191642

FINANČNÁ SPRÁVA SR. 2016. *Daňové priznanie k dani z príjmov PO za obdobie 2015* [online]. [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/katalog-danovych-a-colnych/katalog-vzorov-tlaciv>

PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY. 2011. *Usnesení výboru pro evropské záležitosti k návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM(2011) 121 v konečném znění* [online]. [cit. 2016-03-17]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=71321>

Zákony a směrnice EU

Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM(2011) 121 v konečném znění

Směrnice č. 2003/48/ES ze dne 3. června 2003, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb

Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

Směrnice č. 2009/133/ES ze dne 19. října 2009, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění)

Směrnice č. 2011/16/EU ze dne 15. února 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice č. 77/799/EHS

Směrnice č. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepracované znění)

Úmluva č. 90/436/EHS ze dne 20. srpna 1990, o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, v konečném znění

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znění neskorších předpisů

Zákon č. 431/2002 Z. z., o účetnictví, v znění neskorších předpisů

Seznam zkratek

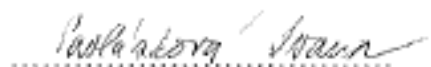
A	aktiva
CCTB	Společný korporátní základ daně („Common Corporate Tax Base“)
CCCTB	Společný konsolidovaný korporátní základ daně („Common Consolidated Corporate Tax Base“)
ČR	Česká republika
D	dary
DH	daňová hodnota
DNN	daňově neuznatelné náklady
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie („European Union“)
EUR	euro
FA	faktor aktiv
FP	faktor práce
FT	faktor tržeb
KZD	konsolidovaný základ daně
NOV	náklady na podporu odborného vzdělání
NVV	náklady na výzkum a vývoj
OP	osvobozené příjmy
OPOL	další odečitatelné položky
OV	odečitatelné výdaje
OZ	odpisová základna
P	příjmy
PN	příjmy nezahrnované do základu daně
PO	právnícké osoby
SR	Slovenská republika
T	tržby
UZD	upravený základ daně
VH	výsledek hospodaření
Z	zaměstnanci
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZT	ztráta

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. dubna 2016



Bc. Ivana Pavlásková

Seznam příloh

Příloha č. 1: Výňatek z návrhu směrnice Rady o CCCTB KOM(2011) 121 v konečném znění

Příloha č. 2: Přehled nominálních a efektivních sazeb daně z příjmů právnických osob
v jednotlivých členských státech EU v roce 2014

Příloha č. 3: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin v ČR podle zákona
č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Příloha č. 4: Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin v SR podle zákona
č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov

Příloha č. 5: Výpočet zůstatkových cen budovy a výrobního stroje v EUR

Příloha č. 6: Přiznání k dani z příjmů právnických osob v ČR za rok 2015

Příloha č. 7: Přiznání k dani z příjmů právnických osob v SR za rok 2015